

**PROCESSO** - A. I. Nº 232875.1210/11-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e RODSTAR TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - RODSTAR TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0299-04/12  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 11.12.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0451-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. O autuante admitiu ter cometido equívoco no lançamento de ofício. Infração 1 descaracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DESTINADO AO ATIVO IMOBILIZADO. O ICMS incide somente quando da ocorrência da circulação de mercadorias, resta claro que não se comprehende a operação de leasing na sua hipótese de incidência tributária. Infração 4 descaracterizada. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DOCUMENTOS FALSOS OU INIDÔNEOS. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento para o qual tenham sido prestados os serviços, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo. Infração 3 caracterizada. b) COMPRA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO. Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020. Infração 5 caracterizada. c) DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIOR EM DOCUMENTO FISCAL. Carga tributária prevista no art. 87, XIX, do RICMS/BA/97. Infração 6 caracterizada. d) ESCRITURAÇÃO NO PERÍODO EM QUE APURAVA O IMPOSTO COM BASE NO CRÉDITO PRESUMIDO. Infração 7 caracterizada. e) FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS COM PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES NÃO TRIBUTADAS. O autuante considerou os valores glosados em infrações anteriores. Infração 8 parcialmente elidida. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVADO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 232875.1210/11-0, lavrado em 22/12/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$301.778,14, acrescido das multas de 50%, 60% e 100%, além de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor total de R\$7.200,00, em razão de oito irregularidades. A imputação 02 foi reconhecida pelo contribuinte; são objeto do Recurso de Ofício as imputações 01, 04 e 08; são objeto do Recurso Voluntário as imputações 03, 05, 06 e 07:

INFRAÇÃO 1 – Entradas de mercadorias não tributáveis sem registro na escrita. Multa no percentual de 1%, equivalente a R\$7.200,00.

INFRAÇÃO 3 – Utilização indevida de crédito, referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos (art. 209, RICMS/1997). Consta que se trata de notas fiscais relativas a prestações de serviços sujeitas ao ISSQN. ICMS de R\$35.689,98 acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, IV, “j” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições, em outras Unidades da Federação, de bens destinados ao ativo imobilizado constando, no Auto de Infração, que se trata de caminhões novos. ICMS de R\$87.780,00 acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 5 – Utilização indevida de crédito relativo à aquisição de material para uso e consumo (gasolina). ICMS de R\$11.735,60 acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 6 – Utilização indevida de crédito em decorrência de destaque de imposto a maior em documentos fiscais. Consta, no Auto de Infração, que o contribuinte utilizou crédito calculado à alíquota de 17%, quando a legislação permite apenas 15%. ICMS de R\$20.120,37 acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 7 – Escrituração de crédito fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a sua aquisição, a prestação de serviço tomado ou a configuração do direito (de se creditar). O autuante registrou que o ilícito relaciona-se com a utilização indevida de crédito, originária de aquisição de mercadorias em dezembro de 2010, quando o sujeito passivo era optante da apuração com base no crédito presumido. ICMS no valor de R\$2.271,97 acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 8 – Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS por entradas de mercadorias no estabelecimento de empresa prestadora de serviço de transporte, relativo às prestações não tributadas. ICMS de R\$ 143.302,24 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei 7.014/1996.

O Fisco acosta, às fls. 08 a 423, documentos que consistem, dentre outros, em índice do PAF; Termo de Intimação; cópias de livros fiscais; demonstrativos do levantamento fiscal realizado, cópias de notas fiscais, cópias de Documentos Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica – DANFES.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 433 a 454 em apertada síntese argüindo nulidade da autuação, em seguida reconhecendo o cometimento da infração 02 e impugnando as demais. Acostou documentos às fls. 455 a 695.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 698 a 701 acolhendo as alegações defensivas em relação à imputação 01 e mantendo as demais imputações.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência, em sessão de pauta suplementar, para que fossem retiradas dos levantamentos das infrações 7 e 8 os valores glosados em infrações anteriores. Igualmente, foi solicitada a reabertura do prazo de defesa de 30 dias, com a cientificação do autuado de que a multa da infração 03 está tipificada no art. 42, IV, “h” da Lei nº 7.014/1996, e que o enquadramento da infração 06 se encontra no art. 127, I, do RICMS/BA/97.

Em nova informação, de fl. 709, o autuante afirmou que na infração 07 não há qualquer ajuste a ser efetuado, pois se refere a documentos específicos, somente relacionados no demonstrativo de fls. 418 a 423.

Quanto à infração 08, considerando as glosas efetuadas em outras infrações, anexou planilhas às fls. 710/711, de maneira que o ICMS a ser lançado restou reduzido de R\$143.302,23 para R\$103.226,79.

O contribuinte apresentou manifestação à fl. 717, reiterando os termos da peça de defesa e alegando que nos cálculos refeitos não foram considerados os créditos relativos à gasolina (documento 09 da impugnação).

À fl. 720 o autuante manteve sua manifestação anterior.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0299-04/12, às fls. 724 a 729. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

**VOTO**

*Os pressupostos de validade do procedimento administrativo foram devidamente observados, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu as infrações, indicando os documentos e demonstrativos, que se mostram perfeitamente comprehensíveis, bem como seus dados e cálculos, assim como especificou o embasamento jurídico.*

*Portanto, nada existe que possa macular o lançamento de ofício de nulidade. Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação e na conversão do feito em diligência, com reabertura do prazo de defesa de trinta dias.*

*O enquadramento da infração 5 está correto.*

*No que tange ao campo “Alíquota (H)” dos demonstrativos da infração 6 (fls. 274/275, por exemplo), foi preenchido com o percentual correspondente à carga tributária estatuída no art. 87, XIX do RICMS/1997; erro meramente incidental, que em nada prejudica a compreensão da acusação, mesmo porque o próprio sujeito passivo citou o referido dispositivo regulamentar na sua defesa.*

*De acordo com o que foi exposto linhas acima, no Relatório, os equívocos relativos à indicação da multa da infração 3 e do enquadramento da infração 6 foram devidamente saneados, sem prejuízo para o defendant, posto que lhe foram concedidos mais 30 (trinta) dias de prazo, equivalente ao da impugnação.*

*Como o próprio nome do documento cuja primeira folha é a de número 01 dos autos nos mostra, “AUTO DE INFRAÇÃO / TERMO DE ENCERRAMENTO”, a conclusão dos trabalhos de auditoria se deu no dia 22/12/2011 (campo “Data”), não havendo, dessa forma, qualquer data de ocorrência posterior a esta.*

*No que concerne à capitulação dos ilícitos, o art. 19 do RPAF/1999 estatui que a indicação do dispositivo regulamentar corresponde ao de lei que lhe seja correspondente.*

*Rejeitada a preliminar de nulidade.*

*O pleito de diligência foi atendido e não há, neste momento, motivos que ensejam a necessidade de uma outra.*

*A infração 2 não foi impugnada. Assim, com fundamento no art. 140 do RPAF/1999, a mesma não terá o mérito apreciado neste julgamento.*

*Infração mantida.*

*No mérito da infração 1 (entradas de mercadorias não tributáveis sem registro na escrita; demonstrativo à fl. 135), o autuante reconheceu não ter observado que os documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas de fls. 478 a 484 não eram de entrada no estabelecimento autuado, pois continham o dígito 0, indicativo da aquisição de veículo usado pela Volvo do Brasil Veículos Ltda.*

*Infração descaracterizada.*

*A terceira infração versa sobre utilização indevida de crédito, referente a documentos fiscais tidos como falsos ou inidôneos (art. 209, RICMS/1997): notas relativas a prestações de serviços sujeitos ao ISSQN.*

*O art. 91, RICMS/1997, o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento para o qual tenham sido prestados os serviços, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.*

*Por razões lógicas, as tais “notas fiscais de serviço de intermediação de negócios”, segundo a denominação dada na defesa, não se prestam ao destaque do ICMS, visto que relativas ao imposto municipal ISSQN, o que demonstra a improcedência das pretensões do contribuinte.*

*“Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que não for o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação, a exemplo de “Nota de Conferência”, “Orçamento”, “Pedido” e outros do gênero, quando indevidamente utilizado como documento fiscal” (art.*

209, II, RICMS/1997).

*Infração 3 caracterizada.*

*Com respeito à infração 4 (falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições em outras unidades da Federação de bens destinados ao ativo imobilizado (caminhões novos)), o impugnante alega que não deve prosperar, porque as operações ocorridas foram de alienação fiduciária em garantia, sem transmissão de propriedade (art. 6º, XII, RICMS/1997).*

*Com efeito, os documentos de fls. 570 a 679 comprovam não ter havido a circulação jurídica dos bens. Considerando-se, assim, que o ICMS incide somente quando da ocorrência da circulação de mercadorias, resta claro que não se comprehende a operação de leasing na sua hipótese de incidência tributária, uma vez que a mudança, para estes efeitos, é compreendida pela transferência da titularidade, inexistente na mesma.*

*Infração 4 descaracterizada.*

*Quanto à infração 5, pretende o impugnante fazer uso de crédito referente à gasolina, ainda que não fosse destinada ao serviço de transporte interestadual e intermunicipal, tudo isso com base no art. 93, V, RICMS/1997.*

*Não lhe assiste razão, a redação atual da alínea "b", do inciso V do caput do art. 93 foi dada pela Alteração nº 141 do Regulamento, com efeitos a partir de 24/12/2010, e dispõe que o direito ao crédito na aquisição de material de uso e consumo se dará no prazo estabelecido na Lei Complementar nº 87/1996.*

*“Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020” (art. 33, I, LC 87/1996).*

*Infração 5 caracterizada.*

*Conforme acima exposto, a correção atinente ao enquadramento da infração 6 foi efetuada, sem que o defendant tenha se insurgido contra a mesma.*

*Infração 6 caracterizada.*

*A sétima infração decorre de uso de crédito fora do período em que tinha o contribuinte o direito ao mesmo. Restou comprovada nos autos a utilização indevida do direito, originária de aquisição de mercadorias em dezembro de 2010, quando o sujeito passivo era optante da apuração com base no crédito presumido.*

*Referindo-se às infrações 7 e 8, o defendant disse que a fiscalização não deduziu os créditos a que fazia jus, pois, segundo informou, em todos os períodos autuados possuía saldos credores. Ocorre que o crédito é escritural, entendimento já assentado neste Conselho de Fazenda, e o fato de o valor indevidamente utilizado ser menor do que o de direito não descharacteriza o ato infracional.*

*Infração 7 caracterizada.*

*Relativamente à infração 8, atendendo à diligência solicitada pela 4ª JJF, o autuante considerou os valores glosados em infrações anteriores concernentes ao uso de crédito indevido.*

*Acolho os levantamentos de fls. 710/711, elaborados pelo fisco, de maneira que o ICMS seja modificado de R\$ 143.302,23 para R\$ 103.226,79.*

*Infração parcialmente elidida.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, na cifra de R\$ 173.922,69, com a homologação dos valores já recolhidos.*

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

Inconformado com a decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 741 a 749. Relata fatos do processo e repete os argumentos já trazidos na impugnação originária acerca das imputações 3, 5, 6 e 7.

Em relação à imputação 3 aduz que esta versa sobre suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos, ou inidôneos, quais sejam estes notas relativas às prestações de serviços sujeitos ao ISSQN. Cita os artigos 91 e 209, II e V, do RICMS/BA/97.

Repete que opera em todo o Brasil e não pode abastecer toda a sua frota na garagem sede da empresa e que para ter controle integral dos abastecimentos firmou contrato com a empresa Ticket Serviços S.A., que fornece cartões para os motoristas da empresa e faz a intermediação do negócio entre os postos de gasolina conveniados e a empresa contratante possuidora da frota. Diz

que tem este controle rígido e preciso do consumo de combustível por parte dos seus motoristas em todos os postos, através do “Relatório de Utilização – Base”, no qual diz constar a identificação do motorista, a data da compra do combustível, o estabelecimento vendedor, a cidade, o tipo de combustível, o valor unitário, o valor total da compra, a quantidade de quilômetros rodados e o consumo médio do veículo. Que ao final de cada mês a Ticket Serviços S.A. informa o valor total devido por ele, recorrente, relativo à aquisição do combustível, transmite o “Relatório de Utilização” pormenorizado e emite a “Nota Fiscal do Serviço de Intermediação de Negócios”, onde há destacado o valor do serviço de intermediação e o valor do combustível adquirido. Que é desta nota fiscal o crédito fiscal glosado, entendendo o Fisco que não haveria a comprovação do combustível adquirido, motivo pelo qual a empresa não faria jus ao aproveitamento de créditos, sendo inidônea a documentação.

Diz que o próprio RICMS/BA/97 traz a solução aplicável a este tipo de situação no mesmo artigo 97, inciso VII, que transcreve.

Observa que o artigo citado admite a utilização do crédito se houver comprovação de que a operação de fato ocorreu, “*em que pese o documento correto para esta demonstração não esteja presente.*”

Diz que seria “*operacionalmente impossível*” que cada motorista reúna todas as notas fiscais dos abastecimentos realizados ao longo da estrada. Que os “Relatórios de Utilização - Base” que anexa à defesa seriam suficientes para demonstrar o consumo efetivo do combustível. Diz que as operações com combustíveis estão enquadradas no regime de substituição tributária, então o imposto teria sido pago. Cita o artigo 512-A do RICMS/BA/97.

Diz que a imputação 3 seria improcedente.

Quanto à imputação 5, aduz que se refere ao uso supostamente indevido de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo o material em questão a gasolina. Diz que a 4ª JJF entende que a ele, recorrente, não é possível se valer do uso de crédito referente à gasolina, “*ainda que não fosse destinada ao serviço de transporte interestadual e intermunicipal, em virtude do art. 93, inciso V, alínea 'b', do RICMS/97.*”

Diz que a autoridade fiscalizadora teria errado na aplicação da legislação tributária estadual porque o enquadramento legal teria sido feito sem observância ao princípio da anterioridade nonagesimal, porque a alteração nº 141 do RICMS, “*com efeitos a partir de 24/12/2010*”, somente poderia ter vigência após decorridos 90 dias da data da sua publicação (24/12/2010), ou seja, 23/03/2011. Que, assim, qualquer cobrança em desfavor do contribuinte durante este interstício restaria infundada. Diz que em relação às datas de ocorrência de 21/01/2011 e de 28/02/2011 teria direito a uso de crédito graças a tal princípio e, em relação aos demais períodos mensais, teria direito ao uso de crédito em razão do teor do artigo 93, V, “b”, do RICMS/BA/97.

No que tange à imputação 06, aduz que segundo a autoridade fiscalizadora ele, recorrente, teria utilizado indevidamente “*crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is)*” já que “*utilizou crédito fiscal em alíquota (17%) superior ao permitido (15%) pela legislação do ICMS*”. Que analisando as notas fiscais cujo crédito foi glosado, observa-se que se trata da aquisição de diesel e combustíveis.

Em seguida explica que seria “*Incompreensível a autuação neste item, pois em nenhum momento o RICMS prevê a incidência da alíquota de 15% para DIESEL, do mesmo modo em que não prevê para qualquer outro produto. Observe que, no art. 50, há a hipótese de 03 (três) alíquotas: 17% (inciso I), 12% (inciso II) e 4% (inciso III, “b”). No art. 51, são somente previstas as alíquotas de 7% (inciso I) e 25% (inciso II).*

*Na própria DMA (vide ficha anexa ao Doc. 08) não há sequer a possibilidade de preenchimento de qualquer campo com alíquota de 15% (quinze por cento), razão pela qual a glosa do crédito é completamente equivocada.*

*E nem se invoque o art. 87, inciso XIX, que impõe a redução de base de cálculo para o DIESEL, de forma que a carga tributária efetiva seja de 15%, o que se faz apenas a título de argumentação.*

*É que aplicação de alíquota é elemento diferente da base de cálculo. Não existe no RICMS alíquota de 15%, como quer fazer crer o Auditor. Caso se constate que houve erro na descrição dos fatos, e, ao invés de alíquota de 15%, queria se falar em redução de base de cálculo, a autuação não pode persistir, devendo ser considerada nula, pois é fundada em erro capaz de gerar prejuízo ao Contribuinte, o que impede seu saneamento.*

*Assim, o auto de infração neste ponto há de ser julgado improcedente, pela inexistência de alíquota de 15% no RICMS, ou ainda julgado NULO, caso se constate que houve erro no enquadramento e na conduta imputada ao Contribuinte em nítido prejuízo à defesa.”*

No que tange à imputação 7, relata que decorre do suposto aproveitamento extemporâneo do crédito, proveniente da utilização de crédito fora do período em que se configurou o direito à utilização. Que, consoante entendimento esposado pela 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento, é indevida a utilização do direito ao crédito por ele, recorrente, originário da aquisição de mercadorias em dezembro de 2010, pois, na ocasião, este era optante da apuração com base no crédito presumido. Que, contudo, “*em todo período autuado possuia saldo credor. É dizer, com a glosa dos créditos fiscais, ainda existiram créditos sobressalentes para fazer jus a parte do imposto devido. Por essa razão, por mais que o crédito seja escritural, não pode a autoridade fiscalizadora se olvidar deste fato sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade. Dessa forma, em favor do princípio estampado no art. 155, § 2º, inciso I, da CF, infrutífera se torna a alegação de que “o valor indevidamente utilizado ser menor do que o de direito não descharacteriza o ato infracional”.*

Diz que imputação 7 deveria ser julgada improcedente.

Conclui pedindo que seja reformado o Acórdão de base, para o fim de ser reconhecida a improcedência total do Auto de Infração.

A PGE/Profis, por intermédio da Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, emite Parecer às fls. 761 e 762 inicialmente resumindo alegações defensivas do contribuinte sobre as imputações 3, 5, 6 e 7 e em seguida aduzindo, quanto à imputação 3, que entende serem razoáveis as explicações do autuado por “*entender a dificuldade de abastecimento da frota de caminhões da autuada em todo o país e a necessidade de se reunir as notas fiscais correspondentes.*” Afirma que a contratação de empresa prestadora de serviço de intermediação de combustíveis não pode ser suficiente à comprovação do crédito fiscal utilizado, devendo o contribuinte tomar as cautelas necessárias para que os documentos fiscais sejam emitidos, salvaguardando, assim, o direito ao crédito fiscal.

Quanto à imputação 6, a Procuradora aduz que “*o enquadramento foi corrigido pelo Autuante na informação fiscal, tendo sido reaberto o prazo de defesa. Entendo que não houve qualquer prejuízo à compreensão dos fatos imputados.*”

A Representante da PGE/PROFIS não se pronuncia sobre a imputação 5 e acerca da imputação 7 aduz que esta exige imposto por utilização indevida de crédito “*já que o contribuinte, à época, era optante pelo regime de crédito presumido, sendo vedado o lançamento de qualquer outro crédito. Fato controverso.*”

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Em sustentação oral na assentada de julgamento em segundo grau, a Advogada do contribuinte pronuncia-se reiterando os termos do Recurso Voluntário, em especial acerca da imputação 3.

A Procuradora da PGE/PROFIS presente à sessão ratificou os termos do Parecer constante dos autos.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância. Conforme já explicitado no Relatório que antecede este voto, são objeto do Recurso de Ofício as imputações 1, 4 e 8; são objeto do Recurso Voluntário as imputações 3, 5, 6 e 7.

O Auto de Infração e o processo administrativo desse decorrente trazem todos os pressupostos de validade processual.

Não cabe a este Conselho de Fazenda a apreciação de ilegalidade, ou de constitucionalidade de dispositivos normativo em vigor.

Analisarei primeiro o Recurso de Ofício.

Em relação à imputação 01, “entradas de mercadorias não tributáveis sem registro na escrita”, em sede de informação fiscal o autuante reconheceu a procedência da alegação do autuado no sentido de que as NFes de nº 106769, 106770, 106771, 106772, 106927, 109882 e 109883 referem-se a venda, e não a compra, de bens do ativo imobilizado.

Inexiste dúvida quanto ao equívoco. Inexiste a obrigação de escrituração, no livro Registro de Entradas, de notas fiscais relativas a operações de saídas.

Quanto à imputação 4, falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições, em outras Unidades da Federação, de bens destinados ao ativo imobilizado constando, no Auto de Infração, que se trata de caminhões novos, a JJF acolheu a comprovação do contribuinte no sentido de que as transações objeto da imputação são de alienação fiduciária em garantia, conforme documentos de fls. 570 a 679, não tendo o bem jamais integrado o ativo imobilizado do autuado, e sim permanecendo como bem do ativo da instituição financeira, pelo que não houve mudança de titularidade, nem, por conseguinte, aquisição.

Entendo correta a decisão da Junta.

No quanto pertinente à imputação 08, esta trata de falta de estorno proporcional de crédito fiscal de ICMS devido por entradas de mercadorias no estabelecimento de empresa prestadora de serviço de transporte, relativamente às prestações não tributadas.

Observo que o contribuinte alegou, em sua defesa, dentre outros pontos, que o Auditor calculou a proporcionalidade sobre o valor total dos créditos, deixando de abater, do montante, os créditos glosados pelo próprio Fisco nas imputações anteriores do Auto de Infração. O contribuinte aduziu que os valores de créditos fiscais ditos como indevidos pelo Fisco não poderiam ser computados para o cálculo da proporcionalidade do estorno, e exemplificou com cálculo sobre o mês de janeiro de 2011.

A Junta acolheu esta alegação do contribuinte e, em sessão de pauta suplementar, deliberou no sentido de que o Fisco excluísse, dos cálculos relativos à imputação 08, valores de créditos fiscais glosados nas imputações anteriores, e em razão desta solicitação o Fisco elaborou novo demonstrativo fiscal, às fls. 710/711, no qual reduziu de R\$143.302,24 para R\$103.226,79 o débito de ICMS a ser lançado de ofício para a acusação 08.

Também entendo correta a decisão da Junta, posto que se os créditos fiscais foram glosados por serem indevidos em razão das imputações 3, 5, 6 e 7, não podem compor cálculo como se fossem créditos validamente usados pelo contribuinte. A exclusão, tal como dita pelo contribuinte e acolhida pela Junta, de fato resultaria, como resultou, em correta diminuição do débito da imputação 08. O contribuinte acolheu o resultado da retificação, posto que a cita e não a contesta, em grau de recurso.

Pelo exposto, voto no sentido do não provimento do Recurso de Ofício.

Passo à análise do Recurso Voluntário, que trata das imputações 3, 5, 6 e 7.

A acusação 03 refere-se a utilização indevida de crédito referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos constando, no Auto de Infração, que se trata de notas fiscais relativas a prestações de serviços sujeitas ao ISSQN.

O contribuinte inicialmente levanta a tese de que deveria ser considerado o princípio da não-cumulatividade, sem observar que se trata de impostos distintos e não há previsão normativa para tal compensação em termos tributários, pelo que essa pretensão não pode ser acolhida.

Também observo que embora seja plausível que motoristas da empresa abasteçam em diversos postos de combustíveis do país, ou mesmo em postos de apenas uma rede, e seja igualmente plausível que o contribuinte mantenha contrato particular para fornecimento de combustível a seus caminhões nos termos em que relata, registrado em documento que seja gerado para efeito de controle de pagamento em razão de tal fornecimento de combustível, esse documento de controle de uso pelas empresas, no que pese a sua importância e validade em âmbito de contrato civil, não dá direito a uso de crédito fiscal, tendo o Direito Tributário normas próprias a serem observadas. Caso o contribuinte localize as notas fiscais de fornecimento de combustível a seus caminhões, e comprove que o combustível foi utilizado na sua prestação de serviço de transporte, então poderá pleitear, em esfera própria, o reconhecimento de seu possível direito a uso de crédito fiscal. Tal não ocorre neste momento.

Entendo correta a decisão da JJF quanto à procedência da imputação 3. Contudo, não está comprovada a ocorrência de dolo. O contribuinte, embora não comprove o seu direito a uso de crédito fiscal, tenta demonstrar que busca métodos alternativos para controle dos valores de combustíveis que utiliza. E, assim, entendo que cabe a aplicação da multa prevista no artigo 42, II, "f", da Lei 7014/96.

No que tange à imputação 5, utilização indevida de crédito relativo à aquisição de material para uso e consumo (gasolina), assinalo que o contribuinte tem direito ao uso do crédito fiscal relativo à aquisição de combustível utilizado na sua prestação do serviço de transporte, e não adquirido para seu uso e consumo.

Equivoca-se o contribuinte quando cita o princípio da anterioridade nonagesimal acerca de vedação a uso de crédito fiscal, posto que este princípio, regulado pelo artigo 150, III, c, da Constituição da República, prevê:

*Constituição da República:*

*Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

**III - cobrar tributos:**

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
  - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
  - c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
- (grifos nossos)

Ou seja, uma vez que na situação em foco inexiste criação, ou majoração, de tributo, inexiste também a necessidade da observância de tal prazo de noventa dias.

Por outro lado, a vedação de uso de crédito relativo a aquisição de material de uso e consumo, embora também seja prevista no RICMS/BA, na redação então vigente, e na atual, na realidade decorre de uma disposição da Lei complementar 87/96:

*LC 87/96:*

*Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

(...)

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;*

*Lei Complementar nº 138, de 29 de dezembro de 2010 (Publicada no DOU de 30/12/2010)*

*Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, (...).*

*Art. 1º. O art. 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa vigorar com as seguintes alterações:*

*“Art. 33. ....*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;*  
(...)

***Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.***

*Brasília, 29 de dezembro de 2010; 189º da Independência e 122º da República.*

Ou seja, em todas as datas de ocorrência da imputação 03 estava vigendo tal redação da LC 87/96. Por outro lado, também estava vigente a redação do artigo 97 do RICMS/BA/97, que cita tal Lei Complementar, na redação supra transcrita.

Entendo correta a decisão de base, que julgou pela procedência da imputação 05.

Quanto à imputação 6, utilização indevida de crédito em decorrência de destaque de imposto a maior em documentos fiscais constando, no Auto de Infração, que o contribuinte utilizou crédito calculado à alíquota de 17%, quando a legislação permite apenas 15%, demonstrativo fiscal às fls. 247 a 274, observo que embora o Fisco tenha citado equivocadamente, em relação ao óleo diesel, a expressão “a alíquota” de 15%, quando o correto seria “a carga tributária resultante” de 15%, no que se refere ao óleo diesel, ressalto que está também registrado, nos autos deste processo, a perfeita compreensão que o contribuinte tem do fato, tanto que explicita a acusação detalhadamente, em sua impugnação ao lançamento de ofício, e no texto do seu Recurso Voluntário, quando contesta esta acusação:

*“Incompreensível a autuação neste item, pois em nenhum momento o RICMS prevê a incidência da alíquota de 15% para DIESEL, do mesmo modo em que não prevê para qualquer outro produto.*

*Observe que, no art. 50, há a hipótese de 03 (três) alíquotas: 17% (inciso I), 12% (inciso II) e 4% (inciso III, “b”). No art. 51, são somente previstas as alíquotas de 7% (inciso I) e 25% (inciso II).*

*Na própria DMA (vide ficha anexa ao Doc. 08) não há sequer a possibilidade de preenchimento de qualquer campo com alíquota de 15% (quinze por cento), razão pela qual a glosa do crédito é completamente equivocada.*

***E nem se invoque o art. 87, inciso XIX, que impõe a redução de base de cálculo para o DIESEL, de forma que a carga tributária efetiva seja de 15%, o que se faz apenas a título de argumentação.***

*É que aplicação de alíquota é elemento diferente da base de cálculo. Não existe no RICMS alíquota de 15%, como quer fazer crer o Auditor. Caso se constate que houve erro na descrição dos fatos, e, ao invés de alíquota de 15%, queria se falar em redução de base de cálculo, a autuação não pode persistir, devendo ser considerada nula, pois é fundada em erro capaz de gerar prejuízo ao Contribuinte, o que impede seu saneamento.*

*Assim, o auto de infração neste ponto há de ser julgado improcedente, pela inexistência de alíquota de 15% no RICMS, ou ainda julgado NULO, caso se constate que houve erro no enquadramento e na conduta imputada ao Contribuinte em nítido prejuízo à defesa.”*

*(grifos nossos)*

Ou seja, o contribuinte explicita o seu entendimento quanto ao fulcro da imputação, embora peça que esta seja declarada nula.

O Fisco acusa o contribuinte de uso de crédito fiscal em valor superior ao que poderia utilizar, por aquelas operações que constam no demonstrativo fiscal e nos documentos fiscais relativos às operações objeto da imputação 06, todos acostados pelo autuante às fls. 247 a 417, e dos quais o contribuinte teve pleno conhecimento, a tal ponto que entendeu a imputação e a contestou.

Ou seja, o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento de que, nos termos do artigo 87, XIX, do RICMS/BA/97 em redação então vigente:

*RICMS/BA/97:*

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

*XIX - das operações internas com óleo diesel em 40% (quarenta por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15% (quinze por cento);*

E, por conseguinte, nas operações internas com óleo diesel só poderia se creditar do ICMS esse tal limite, ou seja, até o limite do valor correspondente à carga tributária de 15%, porque este é o valor do imposto incidente sobre a operação. O contribuinte, em tendo usado crédito a mais do que o correspondente a esta carga tributária do ICMS, usou crédito a mais, porque este excedente de valor de ICMS, usado indevidamente como crédito fiscal pelo recorrente, não entrou para os cofres públicos.

O Fisco, então glosou tal crédito indevido.

O contribuinte limita-se a questionar a forma, mas não descaracteriza a imputação, porque não comprova que não utilizou ICMS incorretamente calculado à alíquota de 17%, e não devidamente calculado utilizando o valor correspondente à carga tributária de 15%, incidente sobre a operação.

Concordo com a decisão de base quanto à procedência da imputação 6.

A imputação 7 trata de escrituração de crédito fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a sua aquisição, a prestação de serviço tomado ou a configuração do direito (de se creditar). O autuante registrou que o ilícito relaciona-se com a utilização indevida de crédito, originária de aquisição de mercadorias em dezembro de 2010, quando o sujeito passivo era optante da apuração com base no crédito presumido.

O contribuinte alega que no período objeto da autuação teria saldo credor, mas verifico, da consulta aos dados cadastrais do recorrente no sistema informatizado Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ, que em realidade no mês de dezembro/2010 o autuado declarou a esta SEFAZ/BA, em sua Declaração e Apuração Mensal de ICMS - DMA mensal relativo a este mês de dezembro/2010, saldo devedor de imposto a recolher de R\$6.174,19. Já no mês de janeiro/2011 declarou saldo credor de R\$12.755,10.

Portanto, não havia saldo credor de imposto em dezembro/2010, e sim saldo devedor, conforme declarado em DMA pelo próprio sujeito passivo.

Por outro lado, observo que o dispositivo legal citado no Auto de Infração prevê hipótese para uso escritural de crédito fiscal, situação em que não houve descumprimento de obrigação principal:

*Lei 7.014/96:*

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

*Nota 2: A redação atual do inciso VII do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.*

*Nota 1: Redação original, efeitos até 27/11/07:*

*"VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:*

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;"*

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

Contudo, quando analisado o lançamento de ofício como um todo, do levantamento fiscal realizado atinente ao mês de janeiro/2011, na realidade vê-se que o contribuinte tem débito de imposto a recolher, e não o saldo credor que informou, equivocadamente, em sua DMA de janeiro/2011. Assim, não se trata de crédito meramente escritural.

Assim, o contribuinte não logra desconstituir a acusação de uso indevido de crédito fiscal, mesmo que fosse apenas escritural, conforme demonstrativo de fl. 418 e, portanto, concordo com a decisão de base quanto à procedência da imputação 07.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 7)**

Com a devida vênia, divirjo da ilustre Relatora, no tocante à infração 07, por entender que o lançamento, neste particular, é nulo de pleno direito, pois não houve comprovação do efetivo descumprimento de obrigação principal, capaz justificar a cobrança do imposto e mais a multa de 60%.

A infração 07 imputa a utilização indevida de crédito de ICMS, aplicando multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/76, como é correto, porém exige também o pagamento do ICMS relativo aos créditos escriturados indevidamente.

Ocorre que não constam nos autos elementos que comprovem o efetivo descumprimento da obrigação de recolher o imposto em razão da escrituração equivocada do crédito de ICMS. Isso porque, é possível que o contribuinte, malgrado tenha lançado créditos indevidos em sua escritura, tivesse saldo credor suficiente para compensar todo o crédito do período, inclusive aqueles glosados no auto de infração, o que tornaria a infração meramente formal, ou seja, atingindo a obrigação acessória de escriturar corretamente os créditos, mas sem prejudicar a obrigação de principal de recolher o imposto aos cofres públicos.

Nesse sentido, entendo que toda infração consistente em utilização indevida de crédito só pode ensejar a cobrança do imposto se o autuante tiver apurado e comprovado, através dos livros de registro de apuração do ICMS, que tal infração repercutiu efetivamente no recolhimento do imposto; do contrário, tem-se exigível apenas a multa prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/76.

No caso em tela, observo que não existem nos autos elementos suficientes para justificar a exigência do imposto, de modo que o correto seria converter o julgamento em diligência a fim de intimar o contribuinte a trazer os respectivos livros fiscais para que o autuante demonstrasse a repercussão dos créditos para fins de recolhimento da obrigação principal, o que não foi feito.

Cumpre esclarecer que no processo administrativo fiscal se aplica a regra geral de direito processual prevista no art. 333 do Código de Processo Civil, pela qual incumbe à parte demandante o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito, enquanto à parte demandada incumbe provar os fatos impeditivo, modificativos ou extintivos do direito da parte adversa. Vejamos:

*Art. 333 - O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Tanto é assim, que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF, instituído pelo Decreto nº. 7.629/99, estabelece expressamente que os atos de lançamento deverão ser instruídos com os elementos que comprovem a ocorrência das infrações imputadas. Vejamos transcrição do art. 41º, *in verbis*:

*Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

*I- de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;*

*II- dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.*

Tal entendimento encontra amplo respaldo na doutrina, a exemplo de HUGO DE BRITO MACHADO que em sua obra “Mandado de Segurança em Matéria Tributária” (Ed. Dialética, S.Paulo, 2003, p. 272) oferece a seguinte lição:

*“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, **autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.**”*

Por outro lado, a falta de elementos de prova capaz de justificar a exigência fiscal conduz a nulidade do lançamento, nos termos do art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF, *in verbis*:

*Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, reconhecendo a nulidade da infração 7, em razão da falta de comprovação do descumprimento da obrigação principal, capaz de ensejar a cobrança cumulada de multa e imposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232875.1210/11-0, lavrado contra **RODSTAR TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$173.922,69**, acrescido das multas de 50% sobre R\$131,85 e 60% sobre R\$173.790,84, previstas no art. 42, incisos I, “b”, 2, II, “F”, e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR: (Quanto à infração 7) Conselheiros – Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO: (Quanto à infração 7) Conselheiros – Leonardo Baruch Miranda de Souza, Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de novembro de 2013

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

LEONARDO BARUCH DE MIRANDA DE SOUZA – VOTO DIGERGENTE  
(Quanto à infração 7)

MARIA JOSÉ RAMOS COEHO LINSDE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS