

A.I. Nº - 232951.0001/11-2  
AUTUADO - JOSÉ HERCULANO DA CRUZ E FILHOS S/A  
AUTUANTE - ANDREA BEATRIZ BRITTO VILLAS BOAS  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNET - 07. 03. 2013

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0027-01/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE COMBUSTÍVEL. FALTA DE ENTRADA DA MERCADORIA NO ESTABELECIMENTO. [EMPRESA TRANSPORTADORA.] Crédito utilizado legitimamente. Para se transportar uma mercadoria da Bahia para São Paulo por via terrestre, o transportador precisa abastecer o caminhão no início da prestação do serviço, e à medida que for viajando o veículo terá de ser reabastecido em postos de combustíveis deste Estado e depois em postos localizados em outros Estados. Ao ser abastecido o veículo no percurso, não se pode dizer que a mercadoria (o combustível) não entrou no “estabelecimento” do transportador, haja vista que o veículo é uma extensão do estabelecimento, e quando o combustível é despejado no tanque do caminhão, é como se estivesse entrado efetivamente no estabelecimento do transportador. Os créditos foram utilizados com base em Notas Fiscais emitidas de acordo com a legislação dos Estados onde se encontra situado cada fornecedor. Nas Notas Fiscais consta o valor do tributo. Apesar de se tratar de mercadoria incluída no regime de substituição tributária (óleo diesel), o direito ao crédito dos combustíveis é previsto no art. 359 do RICMS/BA. É irrelevante o fato de o imposto ter sido pago a outros Estados, pois se trata de créditos a serem compensados com os débitos do imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte emitidos no início da prestação dos serviços. Infração não caracterizada. **b)** FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. MERCADORIA RELATIVA A PRESTAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. **c)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. CRÉDITO UTILIZADO EM PERCENTUAL SUPERIOR AO DETERMINADO PELA LEGISLAÇÃO. Fato demonstrado nos autos. Não acatada a alegação de decadência parcial do crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30.3.11, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado [sic], na aquisição de combustível em operação interestadual sem vinculação com “operações de serviços de transportes de cargas”, sendo glosado crédito no valor de R\$425.517,73, com multa de 150%;

2. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, com utilização de crédito fiscal por empresa prestadora de serviço de transporte, relativo a prestações não tributadas – estorno de crédito fiscal na aquisição de combustível pela aplicação da proporcionalidade entre as operações tributadas e as não tributadas –, sendo glosado crédito no valor de R\$18.618,80, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – utilização de crédito fiscal em percentual superior ao determinado pela legislação fiscal –, sendo glosado crédito no valor de R\$101.621,13, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 1012/1031) alegando em preliminar a decadência do crédito tributário. Observa que o trabalho fiscal abrangeu o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, sendo que o Auto de Infração foi recebido no dia 14.4.11. Frisa que se trata de imposto sujeito a lançamento por homologação, dispondo o Fisco do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologar expressamente as atividades do contribuinte, e, omitindo-se o Fisco, a homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, considerando-se definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Cita doutrina e jurisprudência. Aduz que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I, do CTN equivale na prática à negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º, uma vez que esta regra nunca incidiria nas hipóteses de haver lançamento de ofício pela fiscalização, quando entender que não deva homologar a atividade do contribuinte, de modo que a regra somente se aplicaria quando o Fisco desse homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem notícia da prática de tal procedimento, há que se concluir que sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal. Argumenta que, em se tratando de regra especial em relação à regra geral do art. 173, deve ela prevalecer, e não o contrário. Por tais razões, sustenta que houve homologação tácita do montante apurado e recolhido no período anterior a 14.4.06, devendo ser acolhida a alegação de decadência, considerando-se extinto o crédito tributário naquele período, conforme o art. 156, V e VII, do CTN.

Numa segunda preliminar, questiona o lançamento do item 1º, observando que o enquadramento legal apontado pela autoridade fiscal é de que seja vedado o crédito por ser a documentação fiscal inidônea, mas isto é incongruente com a descrição dos fatos no Auto de Infração, que se situa na alegação de não haver entrado no estabelecimento a mercadoria e que as operações interestaduais de aquisição de combustível não teriam vinculação com operações de serviços de transporte de cargas. Alega que não há sequer menção na descrição dos fatos de que as Notas Fiscais cujos créditos foram glosados sejam inidôneas, e, muito ao contrário, a descrição fiscal se situa apenas na alegação de que as operações não teriam vinculação com operações de transporte de cargas.

Reclama que o que fez a autoridade fiscal foi pura e simplesmente glosar o crédito fiscal de todas as Notas Fiscais de aquisição de combustível de fora do Estado da Bahia, sem qualquer critério ou verificação. Argumenta que, quando se transporta mercadoria para fora do Estado, em algum momento os caminhões têm que ser reabastecidos para chegar ao seu destino, e o combustível utilizado nos veículos transportadores é vinculado à prestação de serviços de transporte de cargas.

Fala da natureza dos transportes, que em geral se iniciam em Camaçari (BA), sendo os produtos, em sua maioria, entregues em São Paulo, dizendo ser natural que os veículos sejam abastecidos no trajeto, não havendo qualquer irregularidade no creditamento do ICMS das Notas Fiscais glosadas pela autoridade fiscal, pois as operações são tributadas e as empresas emitentes das Notas Fiscais são idôneas e estão regularmente inscritas junto ao Fisco federal e estadual em seus Estados.

Reitera que a fiscalização pura e simplesmente glosou o crédito de todas as Notas Fiscais de aquisição de combustível. Insiste nesse ponto, reclamando que o Fisco desprezou todas as Notas Fiscais de entrada de óleo diesel, por completo, considerando inexistentes as operações ou inidôneas todas as Notas Fiscais de entrada de óleo diesel, porém o fiscal não descreveu a irregularidade sob tal enfoque, pois não existe declaração de inidoneidade das Notas Fiscais. Observa que a empresa emitente da maioria das Notas Fiscais cujos créditos foram glosados está regular perante o fisco federal e estadual, conforme documentos anexos.

Sustenta que o Auto de Infração é nulo, por incongruência entre os fatos descritos e a capituloção legal, e, por outro lado, o trabalho fiscal está apoiado em mera presunção, baseado em conclusões pessoais e destituídas de senso e amparo, seja da legislação, seja da prova dos fatos, o que constitui uma verdadeira inversão do ônus probatório, haja vista que cabe a quem alega a prova dos fatos constitutivos do seu direito.

Quanto ao mérito, no tocante ao item 1º, insiste em que a autoridade fiscal desprezou todas as Notas Fiscais pertinentes à compra de óleo diesel, simplesmente por ter sido adquirido fora do Estado, considerando o fiscal que todas as Notas Fiscais não se referem a uma prestação efetiva de serviços de transporte. Requer a juntada de documentos que comprovam que as empresas emitentes das Notas Fiscais estão regularmente inscritas junto ao Fisco federal e estadual, juntamente com cópia dos documentos comprobatórios do regular pagamento dos valores constantes nas aludidas Notas Fiscais, bem como cópia dos livros Registro de Saídas em que constam os Conhecimentos de Transporte das prestações interestaduais e o destino dos produtos transportados, em sua maioria para o Estado de São Paulo. Aduz que anexou também, por amostragem, alguns Conhecimentos de Transporte em que se constata que os veículos transportadores obrigatoriamente teriam que ser abastecidos para chegar ao seu destino. Destaca que a maioria das viagens teve início em Camaçari, Bahia, com destino a São Paulo. Considera que tais documentos confirmam a regularidade das operações de compra dos combustíveis, que assegura serem reais e que guardam sintonia com os trajetos desenvolvidos pelos veículos até chegarem ao seu destino. Requer a juntada dos comprovantes de pagamentos dos valores relativos a todas as Notas Fiscais constantes na relação que acompanha o Auto de Infração. Comenta a legislação baiana acerca da dispensa do pagamento do ICMS nas prestações internas de serviços e da tributação das prestações interestaduais.

Repete considerações já expostas quanto ao abastecimento dos veículos no transporte de mercadorias de Camaçari para São Paulo, sustentando que os abastecimentos estão vinculados à operação inicial e por essa razão geram crédito do ICMS, pois a operação é regularmente tributada pelo ICMS e o combustível utilizado compõe o preço cobrado do cliente e dado como base de cálculo para a incidência do ICMS sobre o transporte, e sendo assim a glosa do crédito é ilegal, tendo pura e simplesmente sido glosado o crédito de todas as Notas de aquisição de combustível.

Impugna também o lançamento do item 3º, que cuida do crédito relativo a destaque de imposto a mais nos documentos, alegando que a legislação baiana contemplou uma redução de 40% sobre a base de cálculo do imposto, o que na prática equivale a uma tributação de 15%, sendo que nas Notas Fiscais foi adotada a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 3/99, e o que se pretende neste caso é o estorno da diferença regularmente lançada e paga ao Fisco baiano. Argumenta que esse entendimento não pode restringir o direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte no que tange ao crédito do imposto destacado e cobrado na mesma unidade federativa, pois a Constituição não faz qualquer restrição ao aproveitamento integral do imposto cobrado na operação anterior. Considera que a legislação baiana é dúbia e contraditória ao abordar a matéria, pois no inciso I do § 5º do art. 93 do RICMS é concedido o direito ao crédito regularmente destacado a mais, ao passo que o inciso VII do art. 97 veda o crédito destacado a mais. Considera que, diante da incongruência entre os termos da legislação, deve prevalecer o espírito da lei, qual seja, a concessão do direito ao crédito, desde que o tributo tenha sido destacado no documento fiscal e recolhido ao erário, em respeito ao princípio da não

cumulatividade. Aduz que não cabe ao Estado criar norma excepcional, extravasando os limites estabelecidos na Carta constitucional.

Pede que seja acolhida a decadência suscitada, ou que o Auto de Infração seja cancelado. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 1179-1180) dizendo que não há por que se falar em decadência do exercício de 2006, pois a fiscalização ocorreu dentro do prazo regulamentar.

Quanto ao mérito, diz que, como declarou o autuado, as “operações de serviços” de transporte de cargas vinculadas aos Conhecimentos de Transporte emitidos pelo contribuinte tiveram sua origem em Camaçari e de forma sistemática o contribuinte utiliza créditos de ICMS originários de aquisições de combustíveis em outros Estados sem que comprove a vinculação com aquelas operações. Registra que o contribuinte tem estabelecimentos nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, sem falar em outros Estados. Diz que a fiscalização não foi aleatória, e sim baseada na não comprovação por parte do contribuinte de que aqueles abastecimentos teriam vinculação com os serviços de transportes iniciados no Estado da Bahia, e para tanto deixou de apresentar todos os Cupons Fiscais emitidos pelos postos de combustíveis que geraram as emissões das respectivas Notas Fiscais.

Diz que em nenhum momento considerou que os fornecedores interestaduais estariam em situação irregular.

Argumenta que a previsão do uso de crédito fiscal previsto no art. 93, I, “f” [do RICMS] vincula à comprovação do efetivo serviço de transporte interestadual, e o contribuinte não apresentou essa vinculação com as Notas Fiscais originárias de outros Estados.

Observa que o autuado não se manifestou com relação ao item 2º.

Quanto ao item 3º, o fiscal diz que a legislação prevê que o ICMS sobre aquisição de óleo diesel a ser utilizado é com base na alíquota de 15% sobre o valor da operação, por conta da redução de 40% da base de cálculo, e o que ficou provado foi que o contribuinte utilizou crédito fiscal sem aplicação da redução, e por consequência com aplicação de percentual superior ao determinado pela legislação.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

O processo foi dado como instruído e posto em pauta de julgamento. Na sessão do dia 27.2.12, o órgão julgador decidiu remeter o processo em diligência à repartição de origem (fls. 1184/1185), a fim de que:

- a) Item 1º: fosse intimado o contribuinte para que, no prazo de 30 dias, apresentasse demonstrativo indicando em relação a cada Cupom Fiscal consignado nas Notas Fiscais as respectivas datas. De posse do demonstrativo que viesse a ser apresentado pelo contribuinte, deveria o fiscal autuante fazer o cotejo dos Cupons e respectivas datas com os Conhecimentos de Transporte cujos serviços tivessem sido iniciados na Bahia, de modo a estabelecer a coerência ou compatibilidade entre a época do transporte e a data do abastecimento dos veículos, não se exigindo, contudo, que houvesse coincidência de datas, mas sim que houvesse evidência de que o abastecimento dos veículos estava relacionado a serviços de transporte iniciados na Bahia, caso em que os documentos correspondentes deveriam ser excluídos do levantamento fiscal, devendo ser elaborados novos demonstrativos com os valores porventura remanescentes.
- b) Item 2º: considerando-se que a imputação fiscal diz respeito à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, com utilização de crédito fiscal por empresa prestadora de serviço de transporte, relativo a prestações não tributadas, constando na descrição do fato um adendo de que se trata de estorno de crédito fiscal na

aquisição de combustível pela aplicação da proporcionalidade entre as “operações tributadas”, deveria o fiscal autuante explicar que “operações tributadas” são essas.

c) Item 3º: tendo em vista que na informação fiscal foram prestados esclarecimentos que deveriam constar na descrição do fato, no Auto de Infração, foi determinado que fosse fornecida cópia da informação do autuante ao contribuinte e se reabrisse o prazo de defesa.

Consta à fl. 1188 uma intimação para apresentação de livros e documentos.

O contribuinte protocolou petição (fls. 1189/1195) reiterando as alegações quanto à decadência, e, quanto ao mérito, rebate os argumentos do autuante na informação. Frisa que a autoridade fiscal pura e simplesmente glosou o crédito fiscal de todas as Notas Fiscais de aquisição de combustível de fora do Estado, sem qualquer critério ou verificação. Alega que o fiscal modificou o seu entendimento, ao afirmar que foi violado o disposto no art. 93, I, “f”, do RICMS, observando que se trata de norma geral que apenas vincula o crédito à efetiva prestação de serviços. Repete que, conforme está demonstrado nos autos, a empresa realiza com rotina o transporte de carga que tem a sua origem em Camaçari, sendo a entrega dos produtos feita em sua maioria em São Paulo, sendo natural que os veículos sejam abastecidos no trajeto, não havendo qualquer irregularidade no creditamento do ICMS das Notas Fiscais glosadas, porque as operações são tributadas e as empresas emitentes das Notas Fiscais são idôneas e estão em situação regular.

Reclama que foram desprezadas todas as Notas Fiscais, por completo, simplesmente porque o óleo diesel foi adquirido fora do Estado da Bahia, tendo o fiscal considerado inexistentes as operações ou inidôneas todas as Notas, porém não descreveu a irregularidade sob tal enfoque.

Fala dos documentos que havia anexado à defesa. Aduz que apresenta nesta oportunidade todos os Conhecimentos de Transporte dos anos de 2006 e 2007, conforme foi solicitado na diligência. Diz que os Cupons Fiscais solicitados se encontram extraviados, e por essa razão deixam de ser anexados ao processo, e diante da falta dos Cupons não tem como apresentar o demonstrativo referente às placas dos veículos e datas de sua emissão, mas de qualquer maneira uma simples leitura das Notas Fiscais indica a citação de todos os Cupons Fiscais que deram origem aos abastecimentos, e, conjugando-se as Notas com os Conhecimentos de Transporte, é fácil constatar a regularidade das operações, diante do destino dos produtos transportados.

Argumenta que a empresa autuada não tem poder de polícia, e por isso requer que este Conselho de Fazenda, se entender necessária a juntada dos Cupons Fiscais, expeça ofício à Secretaria da Fazenda do Estado de destino para que solicite aos seus contribuintes a apresentação da 2ª via dos Cupons.

Quanto ao item 3º, alega que a autoridade fiscal não conseguiu refutar os argumentos da defesa.

Pede que se acolha a decadência suscitada, ou que se cancele o Auto de Infração.

O fiscal autuante manifestou-se (fls. 1196/1198) dizendo que, com foco no requerido na diligência, desenvolveu os procedimentos solicitados, intimando o contribuinte a apresentar o demonstrativo ali citado, bem como entregou cópia da informação fiscal, mas o contribuinte optou pela não entrega do demonstrativo e documentos solicitados, apresentando em sua manifestação os mesmos argumentos da sua primeira peça defensiva. Diz que intimou o contribuinte a apresentar os Conhecimentos de Transporte de 2006 e 2007, objetivando elaborar novo demonstrativo vinculando quando possível as placas dos veículos constantes em cada Cupom Fiscal com as placas dos veículos constantes nos Conhecimentos de Transporte, considerando datas de emissão e outra evidencia de que os abastecimentos estavam vinculados aos serviços de transportes iniciados na Bahia, e os Conhecimentos de Transporte foram entregues, porém sem os Cupons Fiscais solicitados esses documentos se tornam ineficazes para os objetivos pretendidos e já manteve contato com a empresa para a devolução dos Conhecimentos de Transporte.

Quanto aos Cupons Fiscais, diz que o contribuinte de forma taxativa declarou que os mesmos se encontram extraviados. Considera que essa posição visa evitar que o Fisco demonstre claramente a total desvinculação das operações de abastecimentos com as operações iniciadas na Bahia.

Com relação ao 2º item, o fiscal explica que o contribuinte desenvolve “operações de serviços” de transportes de cargas no mercado interno e interestadual, sendo que os serviços de transportes de cargas no mercado interno são dispensados de pagamento, na forma prevista no § 7º do art. 1º [do RICMS], enquanto que os serviços de transportes de cargas no “mercado externo” – interestadual – são tributados, e nessa situação o contribuinte optando pela apuração do ICMS na modalidade da conta corrente, “Débito x Crédito”, deve estornar o crédito fiscal correspondente às operações internas sem tributação, através da aplicação da proporcionalidade entre as operações internas e as operações externas, conforme previsão do art. 100 do RICMS/BA. Considera que as planilhas anexas às fls. 762 e 763 apresentam de forma clara essa situação, quando destaca os valores totais das receitas mensais, das receitas internas e das receitas interestaduais e através de fórmula matemática destacam o percentual de cada tipo de operação (interna – interestadual) e nessa situação o percentual que coube às operações internas é o mesmo a ser aplicado na redução do crédito fiscal apurado pelo contribuinte em seu livro de apuração do ICMS.

Conclui dizendo que entregou a informação fiscal ao contribuinte.

Consta à fl. 1199 um Termo de Arrecadação de livros e documentos.

Dada ciência do resultado da diligência ao contribuinte, este se pronunciou (fls. 1206/1209) observando que apresentou defesa e depois se manifestou quanto aos termos da informação fiscal, tendo apresentado os documentos solicitados, esclarecendo que os Cupons Fiscais solicitados se encontram extraviados, razão pela qual não foi apresentado o demonstrativo solicitado, tendo aduzido que, de qualquer maneira, uma simples leitura das Notas Fiscais indica a citação de todos os Cupons Fiscais que deram origem aos abastecimentos, e, conjugando-se as Notas com os Conhecimentos de Transporte, é fácil constatar a regularidade das operações, diante do destino dos produtos transportados, quando obrigatoriamente os veículos teriam que ser abastecidos antes de chegar ao seu destino.

Renova o requerimento no sentido de que, como a empresa não tem poder de polícia, seja expedido ofício à Secretaria da Fazenda dos Estados de destino para que solicitem aos seus contribuintes a apresentação da 2ª via dos aludidos Cupons Fiscais.

Conclui dizendo que adota como razões dessa impugnação todos os termos e argumentos constantes na impugnação originariamente apresentada, bem como aqueles constantes na petição às fls. 1189/1195, que diz fazerem parte integrante desta última.

Quanto ao item 3º, repete que o fiscal não conseguiu refutar os argumentos apresentados na impugnação.

Reitera os pedidos feitos na defesa quanto à decadência suscitada e ao cancelamento do Auto de Infração.

A autuante pronunciou-se (fl. 1212) dizendo que o contribuinte não acrescentou nada de novo. Faz uma síntese do que afirmou na informação anterior. Opina pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O contribuinte alega em preliminar a decadência do crédito tributário, observando que o trabalho fiscal abrangeu o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, sendo que o Auto de Infração foi recebido no dia 14.4.11.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo

ao exercício de 2006. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os valores relativos ao exercício de 2006 já poderiam ter sido lançados pelo Fisco no exercício de 2006. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2007. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2011. O procedimento fiscal foi formalizado em 30.3.11, e o sujeito passivo foi intimado no dia 14.4.11. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegue a defesa, aplica-se quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Numa segunda preliminar, questiona o lançamento do item 1º, observando que o enquadramento legal apontado pela autoridade fiscal é de que seja vedado o crédito por ser a documentação fiscal inidônea, mas isto é incongruente com a descrição dos fatos no Auto de Infração, que consiste na alegação de não haver entrado no estabelecimento a mercadoria e que as operações interestaduais de aquisição de combustível não teriam vinculação com operações de serviços de transporte de cargas. Alega que não há sequer menção na descrição dos fatos de que as Notas Fiscais cujos créditos foram glosados sejam inidôneas. Sustenta que o Auto de Infração é nulo, por incongruência entre os fatos descritos e a capitulação legal, estando o trabalho fiscal apoiado em mera presunção, baseado em conclusões pessoais e destituídas de senso e amparo, seja da legislação, seja da prova dos fatos, constituindo uma verdadeira inversão do ônus probatório, haja vista que cabe a quem alega a prova dos fatos constitutivos do seu direito.

Essa preliminar diz respeito mais propriamente ao mérito da lide, e como tal será apreciada.

O 1º lançamento objeto deste Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou por não ter o serviço sido prestado, na aquisição de combustível em operação interestadual sem vinculação com “operações de serviços de transportes de cargas”. Foi glosado crédito e aplicada multa de 150%.

Embora a acusação faça referência a duas coisas – não terem as mercadorias entrado no estabelecimento ou não ter sido prestado o serviço –, o que o Fisco acusa na verdade é que o contribuinte utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a aquisições interestaduais de combustíveis sem vinculação com prestações de serviços de transportes de cargas.

O contribuinte reclama que o que fez a autoridade fiscal foi pura e simplesmente glosar o crédito fiscal de todas as Notas Fiscais de aquisição de combustível de fora do Estado da Bahia, sem qualquer critério ou verificação. Argumenta que, quando se transporta mercadoria para fora do Estado, em algum momento os caminhões têm que ser reabastecidos para chegar ao seu destino, e o combustível utilizado nos veículos transportadores é vinculado à prestação de serviços de transporte de cargas. Diz que os transportes em geral se iniciam em Camaçari (BA), sendo os produtos, em sua maioria, entregues em São Paulo, e é natural que os veículos sejam abastecidos no trajeto, não havendo qualquer irregularidade no creditamento do ICMS das Notas Fiscais glosadas pela autoridade fiscal, pois as operações são tributadas e as empresas emitentes das Notas Fiscais são idôneas e estão regularmente inscritas junto ao fisco federal e estadual em seus Estados.

O contribuinte tem razão. Para se transportar uma mercadoria de Camaçari para São Paulo por via terrestre, o transportador precisa abastecer o caminhão no início da prestação do serviço, e à medida que for viajando o veículo terá de ser reabastecido em postos de combustíveis deste Estado e depois em postos localizados em outros Estados. Ao ser abastecido o veículo em Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo, não se pode dizer que a mercadoria (o combustível) não entrou no “estabelecimento” do transportador, haja vista que o veículo é uma extensão do estabelecimento, e quando o combustível é despejado no tanque do caminhão, é como se estivesse entrado efetivamente no estabelecimento do transportador. No Auto de Infração, o fato é descrito

partindo do pressuposto de que a mercadoria não entrou no estabelecimento. Foi inclusive aplicada multa exacerbada, de 150%, como se tivesse havido uma simulação ou fraude, que são circunstâncias que agravam a multa de 60% para 150%. O contribuinte utilizou os créditos com base em Notas Fiscais emitidas de acordo com a legislação dos Estados onde se encontra situado cada fornecedor: Minas Gerais, Espírito Santo e Rio de Janeiro. As Notas Fiscais encontram-se às fls. 13 a 761. Nas Notas Fiscais consta o valor do tributo. Apesar de se tratar de mercadoria incluída no regime de substituição tributária (óleo diesel), o direito ao crédito dos combustíveis é previsto no art. 359 do RICMS/BA. É irrelevante o fato de o imposto ter sido pago a outros Estados, pois se trata de créditos a serem compensados com os débitos do imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte emitidos no início da prestação dos serviços. Por determinação do órgão julgador, em diligência, foi solicitado que se intimasse o contribuinte para apresentar os Conhecimentos de Transporte, e a intimação foi atendida, tendo os referidos documentos sido devolvidos ao contribuinte pelo fiscal autuante.

Na mencionada diligência, foi solicitado que se intimasse o contribuinte para que ele apresentasse demonstrativo indicando em relação a cada Cupom Fiscal consignado nas Notas Fiscais as respectivas datas.

O contribuinte informou que não foi possível fazer o demonstrativo porque os Cupons Fiscais se extraviaram, e, como não tem poder de polícia, requer que este Conselho, se entender necessária a juntada dos Cupons Fiscais, expeça ofício à Secretaria da Fazenda do Estado da situação dos emitentes para que solicite aos seus contribuintes a apresentação da 2<sup>a</sup> via dos Cupons.

Embora o contribuinte diga que os Cupons se extraviaram, o que provavelmente ocorreu foi que ele não deve ter recebido os Cupons. Apesar de a emissão de tais documentos ser feita de acordo com a legislação do Estado da situação de cada emitente, essa legislação é em princípio uniforme em todo o país, em virtude de acordos interestaduais do SINIEF. Na Bahia, a matéria é regulada no art. 238 do RICMS então vigente, segundo o qual o contribuinte obrigado a utilizar equipamento ECF deve emitir o Cupom Fiscal, podendo também ser emitido, em relação à mesma operação ou prestação, a Nota Fiscal (inciso I do art. 238), caso em que a 1<sup>a</sup> via do documento fiscal emitido no ECF deve ser anexado à via fixa do documento fiscal emitido (§ 1º do art. 238). Como a legislação é mais ou menos uniforme em todo o país, concluo que o Cupom Fiscal se encontra em poder do emitente da Nota Fiscal. As Notas Fiscais indicam os números dos Cupons Fiscais respectivos. Considero regular os créditos fiscais utilizados.

Caberia ao Fisco verificar se os documentos emitidos pelos postos de combustíveis são incompatíveis com os roteiros dos veículos de acordo com os Conhecimentos de Transporte. Quem deve demonstrar isso é o fisco, e não o contribuinte. Quem acusa é quem prova.

A infração do item 1º não está caracterizada.

O 2º lançamento não foi impugnado pelo sujeito passivo. Mantido o lançamento.

O 3º lançamento diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – utilização de crédito fiscal em percentual superior ao determinado pela legislação fiscal.

O autuado alega que a legislação baiana contemplou uma redução de 40% sobre a base de cálculo do imposto, o que na prática equivale a uma tributação de 15%, sendo que nas Notas Fiscais foi adotada a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 3/99, e o que se pretende neste caso é o estorno da diferença regularmente lançado e paga ao fisco baiano. Argumenta que esse entendimento não pode restringir o direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte no que tange ao crédito do imposto destacado e cobrado na mesma unidade federativa, pois a Constituição não faz qualquer restrição ao aproveitamento integral do imposto cobrado na operação anterior.

O fiscal autuante contrapôs na informação que a legislação fiscal prevê que o ICMS sobre aquisição de óleo diesel a ser utilizado é com base na alíquota de 15% sobre o valor da operação, por conta da redução de 40% da base de cálculo, e o que ficou provado foi que o contribuinte utilizou crédito fiscal sem aplicação da redução, e por consequência com aplicação de percentual superior ao determinado pela legislação.

Está caracterizada a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232951.0001/11-2, lavrado contra **JOSÉ HERCULANO DA CRUZ E FILHOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$120.239,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR