

**PROCESSO** - A. I. 1788911018100  
**RECORRENTE** - TC LOGÍSTICA INTEGRADA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0179-04/12  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 09/07/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0173-11/14

**EMENTA:** ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES RECOLHIDOS E OS LANÇAMENTOS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE; **b)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE. Recomposição da conta corrente fiscal. O Artigo 93, inciso I, alínea “f” RICMS/BA impõe a consideração dos créditos fiscais decorrentes da aquisição de combustível. Irrelevante para tal fim a data de início da prestação de serviços por parte do estabelecimento. Modificada a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. PRESTAÇÕES INTERNAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO TRIBUTADAS. Imposição de estorno proporcional previsto no artigo. 100, inciso I do RICMS/97. Item mantido. Afastadas as arguições de nulidade. Falta de competência do órgão julgador administrativo para apreciação de inconstitucionalidade de norma legal. Inteligência do inciso I do artigo 167 do RPAF. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a decisão da 4ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 30/06/2011, com o objetivo de exigir do ora Recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 96.869,28, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação de regência:

*INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do ICMS escriturado no livro próprio no mês de agosto de 2009: R\$ 54.382,19;*

*INFRAÇÃO 2 – Recolhimento a menor do ICMS escriturados em livros próprios nos meses de outubro e novembro de 2009. Diferença entre o valor escriturado e o efetivamente recolhido: R\$ 9.155,27;*

*INFRAÇÃO 3 – Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS proporcionalmente às prestações de serviços de transporte internas não tributadas. R\$ 33.331,82.*

Após a apresentação da defesa, prestação de informações fiscais e realização do procedimento de diligência designado na assentada de julgamento datada de 15/02/2012, a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pela 4ª JJF que assim decidiu em 28/07/2012.

### VOTO

*Não merecem acolhimento os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, já que o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu as acusações, fundamentando com a indicação dos elementos dos autos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o fundamento jurídico.*

*Igualmente, não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, encartados no art. 2º do RPAF/99, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação, nas informações fiscais e manifestações do contribuinte, assim como na diligência efetuada.*

*Quando o documento que consubstancia o lançamento de ofício for emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração, que é o referido documento, constituirão um instrumento único, devendo neste caso o autuante consignar no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrências (RUDFTO), se houver, a forma de emissão, indicando o seu número, a data da lavratura, o período fiscalizado e o valor do débito apurado. Em substituição à anotação no RUDFTO dos elementos citados, poderá ser afixada nele uma cópia do Auto de Infração, de acordo com o art. 30, § único do RPAF/99.*

*Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade suscitada.*

*A diligência pleiteada oralmente pelo advogado do contribuinte foi levada a efeito. A esta altura do processo não existem omissões, obscuridades ou contradições que resultem na necessidade de revisão.*

*No mérito da primeira infração, ao analisar os documentos de fls. 10, 111 e 113, vejo que tanto o autuante (fl. 10) quanto o autuado, este último na escrituração do LRAICMS (fls. 111 e 113), esqueceram-se de – na competência de agosto de 2009 – creditar o valor de R\$ 16.573,54, correspondente ao saldo credor de julho de 2009 (campo 14 de fl. 111).*

*Com efeito, em obediência ao princípio da não cumulatividade do ICMS, tal quantia deveria ter sido contemplada pelo auditor no levantamento de fl. 10, bem como transportada pela sociedade empresária do item 14 de fl. 111 para o de número 09 de fl. 113 (“SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR”). Tal equívoco, consoante acima exposto, foi corrigido na diligência.*

*Assiste razão ao autuante ao assinalar que o art. 93, I, “f” do RICMS/97 concede o direito a crédito nas aquisições de combustíveis desde que efetivamente utilizados na prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual. Ora, em atenção ao mencionado dispositivo regulamentar, não é lógico ou legal admitir que, tendo o defendente iniciado as suas atividades em julho de 2009 e adquirido o referido material neste mesmo mês, tenha direito a se creditar de aquisições em datas nas quais não se encontrava em atividade.*

*Assim, a exigência deve ser reduzida de R\$ 54.382,12 para R\$ 37.808,74 (planilha de fl. 249).*

*Infração 1 parcialmente elidida.*

*Da análise da planilha de fl. 10, constato que o equívoco da infração 1 não foi cometido na de número 2 (dois), posto que nos cálculos do imposto devido foram devidamente observados os créditos aos quais o contribuinte fazia jus (R\$ 6.036,28 em outubro de 2009 e R\$ 4.660,45 em novembro de 2009).*

*O autuante apurou o imposto de R\$ 52.219,54, concernente ao mês de outubro de 2009, no mesmo valor lançado pelo autuado no seu LRAICMS (campo 013, “IMPOSTO A RECOLHER”, de fl. 117). Em razão de ter sido pago o valor de R\$ 43.329,51 (fl. 98), lançou de ofício a diferença de R\$ 8.890,03.*

*Idêntica a irregularidade de novembro de 2009. Neste período, foi apurado o tributo no montante de R\$ 59.446,11 (fl. 10), correspondente ao consignado no LRAICMS pelo próprio contribuinte (campo 013, “IMPOSTO A RECOLHER”, de fl. 119), tendo o mesmo recolhido apenas R\$ 59.180,87 (fl. 98), em virtude de quê se exige R\$ 265,24.*

*O impugnante nada juntou no sentido de comprovar – de forma inequívoca – que os valores escriturados no LRAICMS são incorretos, conforme registrou ao alegar que as informações precisas estariam em documento de informação econômico fiscal (DMA).*

*É assegurado ao autuado o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de provas, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações (art. 123, RPAF/99), e a simples negativa do cometimento da infração não o desonera do ônus de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143, RPAF/99).*

*Infração 2 caracterizada.*

*Verifica-se que a defesa relativa à infração 3 pautou-se na suposta inconstitucionalidade de “toda sorte de leis complementares” que fundamentam a acusação, porque o impugnante entende que as mesmas estiolam o princípio da não cumulatividade.*

*Entretanto, a apreciação de constitucionalidade não se encontra no espectro de competência deste órgão, nos termos do art. 167, I do RPAF/99. Entendo que a capitulação – no que diz respeito à legislação infringida – foi corretamente enquadrada no art. 100, I do RICMS/97.*

*O mencionado dispositivo estatui que o contribuinte deve estornar ou anular o crédito fiscal referente às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive aquele relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção, quando as mercadorias ou os serviços forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada.*

*Uma vez que as prestações internas de serviços de transporte (no Estado da Bahia) não se sujeitam à incidência do ICMS, deve o prestador observar o art. 100, I do RICMS/97, estornando os seus créditos na proporção correspondente à representatividade das mesmas em relação à totalidade.*

*Foi o que ocorreu no demonstrativo de fl. 11, cujos números não foram impugnados. Consoante afirmou, o auditor fiscal, a partir dos conhecimentos de transporte entregues, construiu o levantamento de fls. 12 a 93 e consignou os percentuais de serviços prestados internamente, no Estado da Bahia, assim como os interestaduais.*

*Estornou, assim, dos valores creditados, aqueles referentes às prestações internas, por se enquadrarem no art. 100, I do RICMS/97.*

*Infração 3 caracterizada.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 80.295,83.*

Como é possível constatar da análise do voto condutor do acórdão recorrido acima reproduzido, os membros integrantes da 4ª JJF após apreciar os fundamentos de fato e direito arguidos na peça defensiva, afastaram a preliminar de nulidade do Auto de Infração por entenderem que, tendo o lançamento de ofício sido emitido por meio eletrônico de processamento de dados, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituem documento único, cujos procedimentos tendentes à sua formalização – consignação do RUDFTO, aposição da forma de emissão, indicação do número, data, período fiscalizado e valor do débito – foram devidamente adotados pela fiscalização.

No mérito, quanto ao item 1, os julgadores *a quo* determinaram a redução do valor originalmente lançado de R\$ 54.382,12 para R\$ 37.808,74, acatando em todos os seus termos o resultado da diligência de fl. 249. Afastaram, portanto, o pleito do então Impugnante no sentido de que fossem considerados na recomposição da conta corrente de ICMS, os créditos fiscais relativos às aquisições de combustíveis realizadas no período compreendido entre os meses de março a junho de 2009, quando ainda não estava exercendo a sua atividade fim.

No que diz respeito ao item 2, mantiveram a exigência ao entendimento de que o contribuinte não trouxe aos autos documentos capazes de atestar o cometimento de erro na escrituração alegado em sua peça defensiva.

Finalmente afastaram as alegações relativas ao item 03 do Auto de Infração haja vista a expressa disposição legal no sentido da obrigatoriedade do estorno de crédito do imposto proporcionalmente às saídas ou prestações não tributadas. Na decisão de piso restou consignado ainda a falta de competência deste órgão julgador para apreciar e decidir questões atinentes à constitucionalidade da legislação de regência, tal como alegado pelo sujeito passivo.

Dos termos da decisão proferida pela 4ª JJF o contribuinte foi intimado pessoalmente em 18/07/2012, tendo interposto o correspondente Recurso Voluntário no dia 14/08/2012, fora do prazo legal de que trata o artigo 173, §1º do RPAF.

Ao ser notificado quanto à intempestividade da interposição de seu apelo, o ora Recorrente apresentou petição (fls. 308 a 314), requerendo a reconsideração da decisão proferida, aduzindo em sua defesa que fora induzido a erro pelo órgão fazendário responsável por intimá-lo acerca do resultado do julgamento.

Esclareceu que na intimação outrora expedida não constou de forma expressa a informação acerca da possibilidade e prazo para a interposição de Recurso Voluntário, fazendo referência tão somente à necessidade de pagamento do débito no prazo de 30 dias, sob pena de encaminhamento da cobrança à Dívida ativa do Estado. Sustentou cerceamento do direito de defesa e pleiteou o conhecimento de sua peça recursal ao apelo da equidade.

Através do despacho de fl. 323, o Presidente do CONSEF, convalidou em todos os seus termos, o despacho de fls. 321 a 322, decidindo pelo conhecimento do recurso e determinando o prosseguimento do feito.

Em suas razões de apelo, cujos argumentos são idênticos aos apresentados em sua peça impugnatória, o Recorrente suscita a nulidade do Auto de Infração que, no seu entender, foi lavrado à revelia dos procedimentos elencados nos artigos 28 e 39 do RPAF.

Sustenta que a legislação de regência estabelece que para que haja a lavratura de um Auto de Infração o procedimento de fiscalização deve estar concluído, evento que se materializa através da lavratura do Termo de Encerramento da Fiscalização, onde deverão constar, dentre outras informações, o local, data e hora de sua lavratura. Nestes termos, a anulação do Auto de Infração se impõe haja vista que este foi lavrado antes de finalizado o procedimento de fiscalização, tendo sido, inclusive, emitido um único documento.

No mérito, quanto à exigência consubstanciada no item 1 do Auto de Infração repisa os argumentos aduzidos na defesa e com fulcro no princípio da não cumulatividade requer sejam levados na devida conta os créditos fiscais decorrentes das aquisições de insumos que realizou nos meses de março, abril, maio e junho de 2009, quando ainda não havia iniciado as atividades do estabelecimento.

No que diz respeito à imputação de que trata o item 02, aduz que os valores devidos nos períodos de apuração objeto do lançamento foram tempestiva e corretamente recolhidos, tal como consta das DMA'S que enviou à Secretaria da fazenda, afirmando que as diferenças apontadas pela fiscalização decorrem de meros erros por ele cometidos quando da escrituração do livro Registro de Apuração. Não consta dos autos nenhum documento ou demonstrativo que evidenciem as falhas ditas como cometidas.

Quanto à exigência constante do item 3, após tecer considerações sobre o princípio da não cumulatividade inerente ao ICMS requer o afastamento da exigência, a fim de que a não cumulatividade não reste mitigada.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS em seu parecer de fls. 332 a 333 opinou pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário interposto.

Com fulcro no quanto disposto no artigo 30 do RPAF, o nobre representante parecerista afastou a preliminar de nulidade suscitada.

Quanto ao mérito entendeu que o Recorrente não trouxe aos autos nenhum argumento ou documento novo capaz de modificar os termos da decisão de piso, justificando que a teor do quanto prescrito pelo artigo 143 do RPAF, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade do lançamento de ofício.

## VOTO

Início a apreciação da peça recursão pela análise da preliminar de nulidade suscitada para afastá-la. Com efeito, como bem pontuou a representante da PGE/PROFIS em seu opinativo de fls. 333 a 334, nos termos do artigo 30 do RPAF, *quando o Auto de Infração for emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretária da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um único instrumento*, devendo ser circunstanciado no Termo de Ocorrência, se houver, a forma da lavratura, o período fiscalizado e o valor do débito apurado.

No presente caso, não há dúvidas de que o Auto de Infração foi lavrado através do sistema eletrônico de dados, razão pela qual tornar-se dispensável a lavratura em separado do Termo de Encerramento de Fiscalização conforme sustenta o Recorrente. Constato, ademais, que a peça acusatória está revestida de todas as formalidades exigidas pela legislação, bem como instruída

dos demonstrativos e documentos que lhe dão sustentação, dos quais o sujeito passivo tomou ciência possibilitando-o o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto ao mérito, entendo merecer reforma a decisão de piso quanto o decisório relativo aos itens 1 e 2 do Auto de Infração com base nos fundamentos que passo a aduzir.

De posse dos documentos fornecidos pelo ora Recorrente, notadamente o livro de Apuração de ICMS, a fiscalização procedeu à recomposição da conta corrente fiscal – demonstrativo de fls. 10 e 11 – correspondente ao período compreendido entre os meses de julho de 1009 a dezembro de 2010.

A partir do demonstrativo que elaborou concluiu o preposto fiscal autuante que no período de apuração agosto de 2009, embora o Recorrente tenha apurado saldo devedor do imposto no valor de R\$ 54.382,19, nenhum valor foi recolhido ao erário estadual. Quanto aos meses de outubro e novembro do mesmo exercício verificou que os recolhimentos efetuados, relativamente a estes períodos de apuração não foram suficientes para extinguir o crédito tributário em sua totalidade.

Diante de tais constatações, procedeu ao lançamento de ofício para exigir as quantias assim apuradas, consubstanciando no item 1 a exigência do imposto não recolhido no mês de agosto de 2009 e o no item 2 as diferenças de imposto pago a menor nas competências outubro e novembro do mesmo ano.

Em sua defesa o ora Recorrente afirmou possuir saldo credor do imposto no valor de R\$ 90.799,08, decorrente das aquisições de insumos – substancialmente combustível – que realizou nos meses de março, abril, maio, junho e julho do exercício de 2009, período em que seu estabelecimento ainda não havia entrado em operação, montante este que não foi devidamente considerado pela fiscalização.

Diante de tal alegação, das provas documentais que constam dos autos e do pedido de diligência feito pelo patrono da empresa na assentada de julgamento datada de 15/02/2012, a 4ª JJF entendeu por bem converter os autos em diligência, a fim de que fosse feito o conta corrente e devidamente considerados os créditos fiscais escriturados no período de janeiro a dezembro de 2009 (fl. 242).

Cumprindo o expediente para o qual foi designado, o fiscal autuante esclareceu que atendeu ao quanto designado pelo órgão julgador de primeira instância, entretanto, deixou de considerar no novo demonstrativo que elaborou o saldo credor acumulado existente em 30/06/2009, abatendo do débito apurado na competência agosto de 2009 apenas o saldo credor apurado no período de apuração julho de 2009.

Explica o auditor diligente que o procedimento por ele adotado tem fulcro no quanto previsto no artigo 93, alínea “f” do RICMS. No seu entendimento, que foi ratificado pela decisão de piso, o referido dispositivo apenas autoriza a apropriação de créditos nos períodos em que houver prestação de serviços de transportes. Assim sendo, só a partir do mês de julho, mês em que o Recorrente passou a emitir conhecimentos de transporte, faz jus ao crédito do imposto relativo às aquisições de combustível que realizou.

Peço vênia para discordar da linha interpretativa desenvolvida pelo órgão julgador *a quo* por não conseguir vislumbrar no texto do artigo 93 do RICMS, quaisquer dispositivos que conduza o interprete a tal conclusão. Vejamos o que dispõe a norma legal em análise:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*f) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual; Grifos meus.*

De fato, a norma estabelece uma restrição ao direito ao crédito relativo às aquisições de

combustíveis para as empresas transportadoras, vale dizer: só é possível a estas empresas apropriarem-se de tais créditos se aplicarem tais insumos na prestação de serviços de transportes.

Ao contrário do entendimento externado no voto condutor do acórdão recorrido, não há na norma disposição que dela se possa extrair a conclusão no sentido que uma empresa transportadora que adquira combustível para empregar na prestação de serviços de transportes não possa apropriar os créditos correspondentes se em determinado período de apuração não tenha, por quaisquer razões, prestados tais serviços.

A limitação temporal à utilização dos créditos do imposto destacados nas notas fiscais de aquisições de insumos é estabelecida pelo §3º do mesmo artigo 93 que prevê a extinção de tal direito em 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Note-se, pela sua importância, que os créditos de que aqui se trata referem-se à aquisição de combustível, cujos documentos fiscais foram devidamente escriturados nos livros de Apuração de ICMS – fls. 101 a 148 –, com base nos quais o lançamento foi efetuado.

Assim é que entendo merecer serem acolhidas as razões recursais apresentadas, a fim de que seja garantido ao Recorrente o direito à apropriação dos créditos decorrentes das aquisições de combustível que realizou no período compreendido entre os meses de março a junho de 2009, provavelmente para manutenção em estoque, independentemente de haver iniciado as suas atividades operacionais apenas no mês de julho do mesmo exercício.

Conforme evidenciam livros de Apuração de fls. 101 a 148, no período compreendido entre os meses de março a julho de 2009 o Recorrente acumulou crédito fiscal decorrente das operações escrituradas sob os CFOP'S 1653 e 2653 na monta de R\$ 90.452,42, os quais podem ser assim demonstrados:

CFOP			
MÊS	1653	2653	TOTAL
MARÇO	8.528,58	6.428,81	14.957,39
ABRIL	15.595,14	11.720,00	27.315,14
MAIO	13.046,51	5.915,84	18.962,35
JUNHO	11.207,55	1.466,45	12.674,00
JULHO	12.577,53	3.966,01	16.543,54
TOTAL			90.452,42

Considerando como legítimos os mencionados créditos, tal como determina a legislação de regência, bem assim os demais dados constantes dos demonstrativos de fls. 247 a 249, nenhum crédito tributário haverá de ser exigido, relativamente aos períodos de apuração de agosto, outubro e novembro de 2009, restando insubsistentes o lançamento de ofício consubstanciado nos itens 1 e 2 do Auto de Infração.

O mesmo não acontece em relação à imputação constante do item 3 do Auto de Infração que entendo ser Procedente. Conforme se verifica da análise dos livros de Apuração, no período fiscalizado, o Recorrente realizou prestações de serviços de transporte internas que, nos termos da legislação, não são submetidas à incidência do imposto. Diante de tais circunstâncias, ainda em observância à legislação de regência, deveria proceder ao estorno do crédito fiscal proporcionalmente às operações não tributadas, procedimento que uma vez não adotado, como no caso dos autos, enseja a exigência do imposto.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade aduzidas, me abstenho de apreciá-las, tal como fez órgão julgador *a quo*, em face do quanto disposto no artigo 167, I do RPAF.

Ante ao exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reformando o acórdão recorrido julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, devendo ser mantida apenas a exigência consubstanciada no item 3 no valor histórico de R\$ 33.331,82.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 178891.1018/10-0, lavrado contra **TC LOGÍSTICA INTEGRADA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$33.331,82**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2014.

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO - PRESIDENTE/RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS