

**PROCESSO** - A. I. Nº. 232951.0001/11-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e JOSÉ HERCULANO DA CRUZ E FILHOS S/A.  
**RECORRIDOS** - JOSÉ HERCULANO DA CRUZ E FILHOS S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0027-01/13  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 04/08/2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0188-12/14

**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 estive 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. Mantida a Decisão recorrida. **b)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. CRÉDITO UTILIZADO EM PERCENTUAL SUPERIOR AO DETERMINADO PELA LEGISLAÇÃO. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Diante do fato do contribuinte ter efetuado o pagamento do valor lançado no Auto de Infração, fica caracterizada a perda do interesse recursal, devendo o Recurso Voluntário impetrado contra Decisão de Primeira Instância administrativa ser declarado prejudicado. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal em relação à Decisão que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, além de Recurso

Voluntário apresentado contra o Acórdão JJF 0027-01/13 (fls. 1.215 a 1.223) relativo ao Auto de Infração lavrado em 30 de março de 2011, com exigência de R\$545.757,66 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 150%, em decorrência da apuração de três infrações à legislação tributária, sendo objeto do Recurso, seguintes infrações:

INFRAÇÃO 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%;

INFRAÇÃO 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%.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

*“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 é 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 apropriadamente 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 2ª 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 1ª 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."

Diante da desoneração ocorrida, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do

RPAF/99, aprovado Decreto nº 7.629/99.

Por seu turno, o sujeito passivo, cientificado da Decisão, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.235 a 1.242), no qual repisa a arguição de decadência, entendendo que o julgador de piso, ao examinar a preliminar de decadência parcial do débito, a entendeu que o prazo de decadência começa a ser contado a partir de 1º de janeiro do exercício seguinte, porquanto a legislação baiana prevê tal hipótese e neste caso não há que se falar em aplicação do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

No mérito, quanto à infração 3, argumenta que a Decisão atacada limitou a repetir os argumentos do recorrente e da autoridade fiscal e sem sequer refutar os fundamentos aduzidos entendeu que “*está caracterizada a infração*”.

Argumenta que a matéria tratada neste tópico está adstrita ao pretendido reconhecimento do direito ao creditamento do imposto regularmente destacado em nota fiscal de aquisição de combustível, e que segundo a autoridade fiscal foi destacado em desacordo com a alíquota vigente no Estado para a operação, ou seja, o estorno se refere à diferença entre o valor destacado e o valor devido pela aplicação da alíquota interna, sendo que o tributo foi regularmente recolhido com base no destaque constante do documento fiscal para o fisco da Bahia por se tratar de operação interna.

Entende que o débito lançado na autuação tem origem na pretensão fiscal de se estornar parte do ICMS pago e devidamente destacado no documento fiscal, sobre as aquisições de combustíveis adquiridos no Estado da Bahia, esclarecendo que a legislação baiana contemplou referidas mercadorias nas operações internas com uma redução de 40% sobre a base de cálculo de incidência do imposto, o que, na prática, equivale a uma tributação de 15%, sendo que as notas fiscais adotaram a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 03/99 e o que se pretende é o estorno da diferença regularmente lançada e paga ao fisco baiano.

Observa que ao seu ver, este entendimento não tem o condão de restringir o direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte no que tange ao creditamento do imposto destacado e cobrado na mesma unidade federativa, posto que a Constituição não faz qualquer restrição ao aproveitamento integral do imposto cobrado na operação anterior.

Cita entendimento do Ministro Marco Aurélio, e destaca que a Legislação Baiana é dúbia e contraditória ao abordar a matéria, posto que no inciso I, do § 5º, do artigo 93 do RICMS-BA, é concedido o direito ao crédito regularmente destacado a maior, ao passo que o inciso VII, do artigo 97, do mesmo diploma legal veda o crédito destacado a maior.

Alega 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 para o Erário Baiano, até mesmo em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS expresso no art. 155, inciso II, §2º, da CF/88, cujo teor transcreve

Assevera que o princípio da não cumulatividade do ICMS, insculpido na forma constitucional, assegura ao seu contribuinte o direito de compensação do “*que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*”

Finaliza, solicitando que o presente Recurso seja devidamente provido.

Encaminhado para a PGE/PROFIS, a fim de ser emitido Parecer opinativo, este órgão, às fls. 1.247 a 1.249, entende que, em relação à decadência argüida, a mesma não merece guarida, tendo em vista que tal tese recursal não se aplica ao presente caso, diante do que as condutas infracionais se reportam a utilização indevida de crédito fiscal, o que não induz, necessariamente, à ilação de pagamento antecipado do ICMS, em face da possibilidade de existência de saldo credor no período, por epítrope, a certeza do recolhimento a menor.

Aborda o fato do COTEB, dentro do permissivo legal preconizado pelo CTN estipulou prazo diferenciado para definição do marco temporal de contagem da decadência, estando a norma plenamente vigente e eficaz no ordenamento jurídico local.

Por tal motivo, não pode acolher a tese recursal.

Quanto ao mérito, cinge-se à infração 03, onde não merece acolhida a tese recursal, diante do fato de que o creditamento a maior foi comprovado devidamente, uma vez que o Recorrente não atentou para os dispositivos regulamentares específicos, especialmente o artigo 87, inciso XIX do RICMS/BA, redução esta que possui amparo no Convênio ICMS 02/03, consoante determinação constitucional.

Rebate a argüição de inconstitucionalidade da restrição ao creditamento, pois a redução se deu com amparo na Carta Magna, utilizando o instrumento normativo adequado.

Finaliza, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na assentada do julgamento, o advogado do recorrente, Dr. Rogério Andrade Miranda, trouxe como incidente processual o pagamento no valor de R\$ 120.239,93, realizado ao amparo da Lei Estadual nº 12.903/2013, de acordo com os documentos apensados aos autos de fls. 1.253 a 1.259.

## VOTO

É objeto de reexame necessário, por força do Recurso de Ofício apresentado, a infração 01, a qual diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado, na aquisição de combustível em operação interestadual sem vinculação com “*operações de serviços de transportes de cargas*”, conforme consta da acusação.

Já o Recurso Voluntário cinge-se à infração 3, que se reporta 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.

Quanto ao Recurso de Ofício, não há qualquer reparo a ser feito na Decisão prolatada. Como observo da mesma, o órgão *a quo* analisou detidamente a acusação fiscal, a qual cometeu vários equívocos, a começar pela descrição confusa da mesma, detendo-se na acurada análise das operações nela contidas, e a sistemática do imposto, bem como o fato da peculiaridade da atividade exercida pela empresa autuado, uma transportadora de cargas.

Dessa forma, constatado que os créditos fiscais são idôneos, foram devidamente apropriados obedecendo a legislação estadual, não há que se falar em sua utilização irregular, sequer aplicando-se a penalidade por infração qualificada, vez que sequer tal fato foi provado ao curso do processo.

Por tais motivos, entendo que a Decisão de piso deve ser mantida, e o Recurso de Ofício não deve ser provido.

No tocante ao Recurso Voluntário, conforme já dito, restringe-se à infração 03, sendo que a acusação fiscal diz respeito a 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 excedente.

Analizando-se o processo às fls. 1.253 a 1.259, verifico que em 13 de novembro de 2013, o sujeito passivo efetuou o reconhecimento e recolhimento via parcelamento do total do débito julgado no Auto de Infração ora apreciado, utilizando-se dos benefícios da Lei nº 12.903/13 que concedeu anistia de débitos tributários

Tendo havido o recolhimento do valor correspondente à totalidade do valor julgado em primeira instância como devido a título de ICMS foi adimplida a obrigação tributária, com a quitação integral do montante devido no Auto de Infração.

O pagamento total do débito tributário extingue o crédito tributário, conforme preceitua o artigo 156, Inciso I, do Código Tributário Nacional, e é incompatível com a vontade de recorrer da Decisão administrativa que julgou procedente o Auto de Infração, ficando, conseqüentemente, também extinto o processo administrativo fiscal em conformidade com o inciso I do artigo 122 do RPAF/99.

Desta forma, resta dissolvida a lide existente, por estar caracterizada a perda do interesse recursal, tornando o Recurso Voluntário apresentado ineficaz, e conseqüentemente **PREJUDICADO**.

Os autos devem ser, pois, remetidos à repartição fiscal de origem para as medidas administrativas cabíveis, especialmente sua homologação e arquivamento, vez tratar-se de pagamento integral.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado e declarar **EXTINTO** o Processo Administrativo Fiscal relativo ao Auto de Infração nº 232951.0001/11-2, lavrado contra **JOSÉ HERCULANO DA CRUZ E FILHOS S/A.**, no valor 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 acréscimos legais, devendo ser cientificado o recorrente desta Decisão e os autos serem encaminhados à repartição fazendária para homologar os valores recolhidos e posterior arquivamento do processo.

Sala de Sessões do CONSEF, 03 de julho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ -REPR. DA PGE/PROFIS