

PROCESSO - A. I. Nº 108875.0020/12-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e JR TRANSPORTES LTDA.
RECORRIDOS - JR TRANSPORTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0183-05/14
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/12/2015

2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0374-12/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** FALTA DE ESTORNO. PRESTAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. Foram excluídos os créditos indevidos exigidos nas outras infrações e reduzido o valor devido na presente exigência tributária. Infração mantida parcialmente. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Confirmada a destinação para uso e consumo, exceto para Álcool Combustível Comum. **c)** LANÇAMENTO DE DOCUMENTOS EM DUPLICIDADE. Exigência não impugnada. Mantida a Infração. **d)** UTILIZAÇÃO EM VALORES SUPERIORES AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Confirmado a diferença entre o lançamento e o recolhimento. Infração mantida. **e)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL. Inconsistência entre a acusação fiscal e o elementos probatórios do processo. Inexistência de falta de documentos que atestassem o lançamentos dos créditos fiscais. Mudança do fulcro da autuação no curso do PAF. Impossibilidade jurídica. Acusação fiscal insustentável com base tão somente nas notas de aquisição de combustíveis. Presunção sem lastro legal. Recomendação de refazimento da ação fiscal. Item nulo. 2. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. **a)** ESCRITURADAS, SEM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. Demonstrado pelo autuado que os documentos fiscais não estão escriturados em seus livros, contudo, ficou comprovada a legitimidade dos documentos e a falta de recolhimento do respectivo imposto. Alterada a multa de 60% para 100%. Mantida a infração. **b)** NÃO ESCRITURADAS SEM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. Exigência não impugnada. Mantida a Infração. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. Comprovada a destinação para consumo. Infração mantida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Confirmada a falta de registro. Infração caracterizada. 4. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. RECOLHIMENTO A MENOS. Demonstrado o recolhimento a menos sem acolhimento das razões trazidas pelo impugnante. Infração mantida. Acolhida a preliminar de nulidade da infração 2. Decisão não unânime. Não acolhida a preliminar de nulidade,

suscitada de ofício. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 5ª JF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que originariamente lhe foi imputado, tudo a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração lavrado em 28/09/2012 decorre de dez infrações das quais as de números 1, 2, 4, 6, 7, 8 e 9 são objeto do Recurso Voluntário e as de números 1, 4 e 10 são objeto do Recurso de Ofício, como segue:

Infração 1 - Deixou de efetuar 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 às prestações não tributadas. Valor Histórico de R\$77.331,99. Multa de 60%;

Infração 2 - Deixou de recolher no prazo regulamentar, ICMS referente a Prestação de Serviço de Transporte, devidamente escriturada(s) no(s) livro(s) fiscal(is) próprio(s). Valor Histórico de R\$6.899,38. Multa de 60%;

Infração 4 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Valor Histórico de R\$3.168,84. Multa de 60%;

Infração 6 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Valor Histórico de R\$18.426,25. Multa de 60%;

Infração 7 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Valor Histórico de R\$2.536,33. Multa de 1%;

Infração 8 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário. Erro constatado através do uso indevido de outros créditos lançado nos livros de Apuração do ICMS como Antecipação e que tem sua origem em operações iniciadas em outros estados sem nenhum benefício para o estado da Bahia. Inclusive os CTIC vinculados a essas operações foram lançados no livro reg. de saídas e apuração do ICMS na coluna OUTROS. Valor Histórico de R\$72.845,77. Multa de 60%;

Infração 9 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is). Valor Histórico de R\$3.615,06. Multa de 60%;

Infração 10 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Valor Histórico de R\$341.169,69. Multa de 60%.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 5ª JF decidiu, por maioria e com base nos votos do Relator e divergente, abaixo transcritos, que são procedentes as infrações 2, 6, 7, 8 e 9, parcialmente procedentes as infrações 1 e 4, e nula a infração 10, como a seguir transcrito:

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 10 infrações, tanto por descumprimento de obrigação principal como de obrigação acessória, já devidamente relatadas.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Cabe registrar que após os ajustes efetuados pelo autuante, relativos à infração 01, em sua informação fiscal, foram excluídos os valores indevidamente reclamados incluídos em duplicidade, não mais havendo razão para se arguir a insegurança jurídica quanto à exigência e sua base de cálculo. As questões relativas à infração 10, entendo que o ônus da prova é do autuado, independente de haver ou não a intimação após a exigência fiscal, pois caberia ao autuado apresentar tais provas em sua impugnação, ou seja, da vinculação dos créditos com as prestações iniciadas no estado da Bahia. Caso tais vinculações fossem trazidas aos autos, seriam excluídas as respectivas exigências tributárias. As demais preliminares de nulidades serão examinadas quando da análise do mérito, pois com essas se confundem.

Verifico que o sujeito passivo não apresenta defesa de mérito em relação às infrações 03 e 05, não se insurgindo, no aspecto material, quanto às mesmas, as quais considero procedentes, uma vez afastadas as

arguições de nulidade, visto que foram imputadas em consonância com o devido processo legal.

O exame dos argumentos defensivo, relativos à infração 01, foram, em parte, acolhidos pelo autuante, pois cabe efetivamente razão ao sujeito passivo quanto alega que não poderia o autuante considerar 100% dos créditos lançados no livro Registro de Apuração do ICMS para aplicação da proporcionalidade do estorno dos créditos concernentes às prestações não tributadas, vez que, parte desses créditos, estão embutidos em outras infrações devidamente comprovadas, conforme demonstra o autuante em planilha anexada aos autos.

O autuante apresentou novo demonstrativo da proporcionalidade com a exclusão dos créditos indevidos, computados nessa infração, vinculados as infrações 4, 5, 8, 9 e 10.

Assim, o ICMS exigido originalmente na infração 01, que era de R\$77.331,99 foi reduzido para R\$40.813,13. (DEMONSTRATIVO FLS. 1.459/1460).

No que é pertinente à infração 2, verifico que o sujeito passivo argumenta que não consta a escrituração dos CRT'S em seus livros fiscais, conforme afirma o autuante, não havendo comprovação da prestação dos serviços de transportes, não cabendo a exigência fiscal. Afirma que não constam dados essenciais para a caracterização dos serviços de transportes, tais como natureza da carga, quantidade, espécie, peso, nota fiscal da carga, valor das mercadorias, placa do veículo transportador, bem como não consta a assinatura do recebedor das supostas mercadorias.

Verifico, diferente das arguições do autuado, que os CRT's, às fls. 16 a 21 dos autos, foram emitidos e retidos pela fiscalização, com todos os dados do prestador do serviço número do documento, indicação do remetente, do destinatário, natureza das operações, valor da prestação e demais dados que permitem a clara identificação que foi emitido pelo autuado e a prestação de serviços de transporte, bem como os respectivos valores do imposto devido.

Apenas os conhecimentos 22371 de 19/05/11 e 22443 de 02/06/11, correspondem à complementação do valor do Serviço de Transporte Rodoviário de Cargas, com a observação no documento de que se trata de cobrança de estadias conforme notas fiscais. Tais cobrança se referem a complementos dos valores exigidos na prestação de serviço, que foram destacados, podendo estarem incluídos nos valores exigidos para a prestação de serviço. Os aludidos valores são constantes dos CTC's e estão vinculados ao serviço de transporte iniciado na Bahia. Todo e qualquer acréscimo sobre esses serviços tem a incidência do ICMS.

Conforme lembra o autuante, esse também é o entendimento do contribuinte que quando da sua emissão destacou o ICMS devido. Os demais CTC's são de valores originalmente vinculados ao início dos serviços de transportes de cargas sem o efetivo pagamento do ICMS devido.

Cabe razão ao autuado, contudo, ao afirmar que os CTCs não foram lançados em seus livros fiscais, o que não macula de nulidade a autuação ou mesmo elide a exigência tributária, visto que o fulcro da autuação continua o mesmo, ou seja, o sujeito passivo deixou de recolher o ICMS relativo à prestação de serviços de transportes, constantes dos CTCs relacionados pelo autuante.

A multa aplicada, contudo, passa de 60% para 100%, na medida em que a multa de 60% está vinculada a inexistência de dolo, o que efetivamente não ocorreu, tendo em vista a sequência de documentos não registrados, cabendo a aplicação da multa de 100% relativa às outras omissões de receitas tributáveis, não previstas nas demais alíneas do inciso III, do art. 42 da Lei 7014/96.

Diante do exposto, voto pela procedência da infração 02, com a modificação da multa para 100%, prevista no art. 42, III, "g" da Lei 7014/96.

Em relação à infração 4, verifico que se trata de álcool comum, oxigênio, água, peças de carro e pneus, não contemplados entre os itens que geram créditos fiscais para as transportadoras, previstas no art. 93, I, "f" do RICMS/97. Entendimento que considero mantido inclusive na legislação atual.

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;

O álcool comum indicado nas notas fiscais só seria aproveitado como insumo se demonstrada a sua utilização como combustíveis utilizados em seus veículos a prestação de serviço de transporte, o que efetivamente não ocorreu nos autos.

Diante do exposto, voto pela procedência da infração 04.

No que pertence à infração 6, o autuante informa que o autuado se confunde em sua manifestação ao vincular a origem dessa infração com a infração 4. Verifico que realmente a infração 06 é relativa à falta de pagamento do

ICMS diferencial de alíquota concernente a material de uso e consumo como pneus, bomba de combustíveis, filtro de combustíveis, junta, vareta, mola mestra, ou seja, peças de reposição, conforme demonstrativos e documentos fiscais às fls. 46 a 287, necessariamente não incluídas na infração 04 que exige créditos indevidos, também, entre outras, de peças de reposição.

Diante do exposto, voto pela procedência da infração 06.

Quanto à infração 7, o próprio autuado afirma que as mercadorias são enquadrada no regime da substituição/antecipação tributária. Assim, é de remansoso saber que após a antecipação do imposto com substituição tributária se encerra a fase de tributação não havendo mais créditos ou débitos do imposto relativo às mesmas. Destarte, são mercadorias adquiridas cuja etapa de tributação encontra-se encerrada, não mais tributadas, cabendo por falta da escrituração das mesmas a multa de 1%, conforme aplicada pelo autuante. ~

Do exposto, a infração 07 é procedente.

Verifico que, em relação à infração 08 foi imputado ao autuado o recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário. O Recolhimento a menos decorre da utilização indevida "outros" créditos lançado nos livros de Apuração do ICMS como Antecipação e que tem sua origem em operações iniciadas em outros estados. Destaca o autuante que os CTCRC vinculados a essas operações foram lançados no livro registro de saídas e apuração do ICMS na coluna outros.

Verifico, no caso em lume, que o procedimento do autuante está correto ao excluir os créditos fiscais cujos serviços são devidos a outras unidades federativas, não cabendo, pelo simples fato de o autuado ter que efetuar o pagamento do ICMS devido a aquelas unidades, poder usufruir de créditos fiscais dessas operações decorrentes.

A utilização dos créditos fiscais relativos às prestações de serviços anteriores são previstas no art. 93, II e IV do RICMS/Ba, onde se verifica que são atrelados a serviços prestados por terceiros e vinculados a prestações da mesma natureza.

No presente caso, não se trata da previsão legal, cabendo ao autuado elidir a presente exigência demonstrado a devida utilização dos aludidos créditos fiscais, o que não ocorreu, razão pela qual fica mantida a infração 08.

No que tange a infração 09 realmente consta nos livros Registro de Entradas do contribuinte o destaque da alíquota correta, contudo, conforme aponta o autuante, consta nas notas indicadas no Demonstrativo às fls. 390 a 403, que o destaque do valor do ICMS no referido livro foi registrado em valores superiores à alíquota destacada.

Assim, é indevida a utilização dos créditos fiscais, indicados no aludido demonstrativos, em valores superiores aos constantes nos respectivos documentos fiscais.

Concluo, por conseguinte, pela procedência da infração 09.

A infração 10 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

Trata-se de aquisição interestaduais de combustíveis "diesel", utilizados no abastecimento dos veículos do autuado, devendo, contudo, para efeito de apropriação dos respectivos créditos fiscais, estarem vinculados a Serviços de Transportes de Cargas iniciados na Bahia.

Demonstra o autuante uma expressiva quantidade de Serviços iniciados em outros Estados e o contribuinte utilizara créditos fiscais originários desses serviços, da mesma forma que agiu ao utilizar indevidamente créditos de pagamentos do ICMS via GNRE na forma descrita na infração 8.

O autuante intimou os representantes do autuado em 23/10/2012 que apresentasse cópias dessas notas fiscais com os respectivos cupons fiscais de abastecimentos ali relacionados, para que pudesse efetuar cruzamentos com os CTCRC's emitidos.

O sujeito passivo não atendeu a aludida intimação, não trazendo aos autos a prova da vinculação dos créditos aos serviços iniciados neste Estado, nem mesmo na impugnação ou no momento do julgamento. Assim, as notas fiscais relacionadas pelo autuante e anexadas aos Demonstrativos fls. 404 a 993 não possuem vínculos com os serviços iniciados na Bahia.

Destaca o autuante que nas planilhas anexadas ao PAF, fls. 994 a 1144, constam todos os conhecimentos emitidos mensalmente pelo contribuinte e em negrito estão as operações iniciadas em outros estados, a cópia dos livros fiscais de registro de saídas fls. 1261 a 1350, permitindo verificar a forma como foram registrados esses documentos.

A arguição do sujeito passivo que em razão de o autuante ter efetuado intimação para que fosse comprovasse que os créditos fiscais utilizados são relativos a serviços de transportes iniciados no estado da Bahia torna insegura a exigência tributária, não pode ser de forma alguma acolhida, até porque, caso não houvesse tal intimação, que contribui para orientar a defesa do impugnante, esse argumento não seria possível, na medida

em que o autuante apresenta os elementos necessários que fundamentam a autuação, ou seja, conforme consta na informação fiscal; “anexadas ao PAF, fls. 994 a 1144, constam todos os conhecimentos emitidos mensalmente pelo contribuinte e em negrito estão as operações iniciadas em outros estados, a cópia dos livros fiscais de registro de saídas fls. 1261 a 1350, permitindo verificar a forma como foram registrados esses documentos.”.

A intimação efetuada pelo autuante, portanto, serviu como elemento esclarecedor que permitiu a ampla defesa e o contraditório do sujeito passivo, efetuada em 23/08/2013, logo após a ciência do Auto de Infração que foi em 15/08/2013, contribuindo para que o mesmo pudesse, com base nos documentos e informações, que só ele possui e pode apresentar, elidir a exigência fiscal demonstrando que os créditos fiscais apropriados estão vinculados a prestações de serviços de transportes iniciadas no Estado da Bahia, o que efetivamente não ocorreu, pois nem mesmo respondeu a intimação ou trouxe aos autos tal demonstração.

Inverter o ônus da prova é, sem dúvida, exigir que o autuante, após identificar prestações iniciadas em outros estados, provando que os créditos fiscais não podem ser acolhidos em sua integralidade, intimar o sujeito passivo a provar quais as prestações iniciadas neste Estado com os documentos que o autuado possui e só ele pode oferecer e, mesmo assim, sob pena de haver insegurança na imputação, ter que apresentar as provas, que deviam ser trazidas pelo autuando, de vinculação dos créditos fiscais às prestações que, só nesta condição, teria direito.

Diante do exposto voto pela procedência da infração 10.

*Diante das razões apresentadas fica reduzido o valor original da infração 01 de R\$77.331,99 para R\$40.813,13 e o Auto de Infração que totalizava o valor de R\$535.719,20 reduz para R\$499.200,34, **bem como, em relação à infração 02, a modificação da multa para 100%, prevista no art. 42, III, "g" da Lei 7014/96.***

É importante registrar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de Decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “erga omnes”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Cabe observar que essa unidade fracionaria do CONSEF não tem competência para reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação principal, e quanto a redução ou cancelamento das multas por descumprimento de obrigação acessórias, é necessário preencher os requisitos previstos no RPAF, que não se trata do presente caso, uma vez que não há o afastamento do dolo tendo em vista as reiteradas faltas de registros constantes da infração 07.

Quanto às decisões desse CONSEF, trazidas aos autos, tais decisões, conforme já alinhado nas preliminares de nulidade e mérito, não se ajustam as razões fundamentaram a manutenção a exigência fiscal.

Dessa forma, voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Infração 4:em parte; Infração 10: na totalidade)

Peço vênia para divergir do sr. relator em relação à parte da infração 4 e a totalidade da exigência fiscal contida na infração do presente lançamento de ofício.

No tocante à infração 4 devem ser excluídas as operações com álcool combustível comum, cujas aquisições estão documentadas nas notas fiscais 38.908, 39.053, 39.125 e 38.988 (fls. 25 a 28); 39.357 e 39.470 (fls. 29 a 31); 39.538 e 39.636 (fls. 32 a 34); 7.032 (fl. 40). Trata-se de aquisição do produto por transportadora que utiliza esse combustível na frota de veículos leves, tanto no transporte de cargas, como no apoio logístico a frota de caminhões.

Ademais a legislação prevê o direito à apropriação de créditos fiscais nas aquisições de combustíveis utilizados na prestação de serviço de transporte, conforme norma positivada no art. 93, I, “f”, abaixo reproduzido:

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;

Em relação ao oxigênio, as aquisições foram acobertadas pelas notas fiscais 9.404 e 9.481 (fls. 35, 36 e 37) emitidas pela empresa White Martins. Apesar de não ser produto classificado na categoria de combustíveis e lubrificantes, trata-se de gás de uso contínuo na atividade de transporte, aplicado no enchimento e na manutenção da pressão dos pneus dos veículos. Seu uso e consumo está diretamente vinculado à atividade de prestação de serviço de transporte, razão pela qual deve ser assegurada manutenção do crédito lançado na

escrita fiscal.

Com isso e demonstrativo de débito da infração 4 passa a ter a seguinte configuração:

DEMONSTRATIVO DO AUTO DE INFRAÇÃO - INFRAÇÃO 4				
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VALOR ICMS DO PAF	VL. ICMS APÓS EXCLUSÕES	% DA MULTA
30/01/2011	09/02/2011	17,76	0,00	60,00%
31/02/2011	09/03/2011	8,88	0,00	60,00%
31/03/2011	09/04/2011	4,44	0,00	60,00%
30/01/2012	09/02/2012	1.390,38	1.124,90	60,00%
29/02/2012	09/03/2012	1.449,18	1.371,43	60,00%
31/03/2012	09/04/2012	211,80	211,80	60,00%
31/04/2012	09/05/2012	81,08	81,08	60,00%
31/05/2012	09/06/2012	5,32	0,00	60,00%
TOTAL		3.168,84	2.789,21	

Relativamente à infração 10, observo *prima facie* que há pelo menos 3 (três) inconsistências que acarretam a invalidade deste item da autuação.

A primeira inconsistência se apresenta entre a acusação fiscal estampada na peça inaugural do PAF (A.I.) e os demonstrativos, papéis de trabalho, notas fiscais (DANFE's), conhecimentos de transportes e livros fiscais, anexados às fls. 390 a 405; 406 a 993; 994 a 1.143; e, 1.145 a 1.409, respectivamente.

A imputação originária foi de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

Ocorre que as notas fiscais que serviram de lastro para o lançamento escritural dos créditos foram juntadas ao processo pelo próprio autuante, às fls. 406 a 993, e dizem respeito às aquisições de óleo diesel, junto ao revendedores localizados em outras unidades da Federação.

Reside aí justamente a primeira contradição da imputação fiscal: não houve a apontada falta de apresentação da documento fiscal, fato inclusive observado pelo impugnante na peça defensiva quando afirmou estar suficientemente comprovado que o sujeito passivo apresentou todas as notas fiscais de entrada que originaram os créditos fiscais glosados pelo autuante, evidenciando-se a total insegurança da acusação fiscal, razão que motivou o pedido de nulidade do lançamento de ofício, face ao apontado vício formal.

Já na fase de informação fiscal, configurou-se a segundo motivo para a invalidade do item em exame. Consta na peça informativa que em 23/10/2012, após, portanto, a lavratura do A.I., ocorrida em 28/09/2012, com ciência ao sujeito passivo em 15/10/2012, o autuante intimou o contribuinte a apresentar cópias das notas fiscais com os respectivos cupons de abastecimento, para que pudesse promover os cruzamentos com os conhecimentos de transporte emitidos, reabrindo-se assim o procedimento fiscalização no curso do já instaurado processo administrativo fiscal.

Foi consignado no relatório que integra o voto do ser. relator (págs. 11 e 12) a informação de que o próprio autuante não ter efetuado o cruzamento entre as notas fiscais de aquisição de diesel e os CRTC's emitidos pelo autuado "por mera conveniência", haja vista que as notas fiscais autuadas foram apresentadas à fiscalização, tanto é assim que foi possível anexá-las ao processo e elaborar os demonstrativos apensados.

Entendo que ocorreu na citada fase de informação fiscal a mudança do fulcro da autuação, posto que acusação fiscal deixou ser a glosa de créditos fiscais pela falta de apresentação dos competentes documentos, para se transmutar em estorno de crédito em face da não vinculação das notas de abastecimento e cupons fiscais com os CRTC's emitidos para acobertar as prestações de serviço de transporte interestaduais tributadas, com início da prestação no Estado da Bahia. Os motivos da autuação foram, portanto, alterados no curso do processo fiscal já instaurado.

Observo ainda que o sr. relator, no início do seu voto em relação à infração 10, observou exatamente essa modificação dos motivos da autuação quando afirmou que: "Trata-se de aquisições interestaduais de combustíveis 'diesel', utilizados no abastecimento dos veículos do autuado, devendo, contudo, para efeito de apropriação dos respectivos créditos fiscais, estarem vinculados a Serviços de Transporte de Cargas iniciados na Bahia". Configurou-se portanto, o segundo vício formal do procedimento fiscal.

Não fossem os argumentos acima expostos, há uma terceira invalidade, de ordem mais grave, a ensejar a nulificação do procedimento fiscal, decorrente da alteração no fulcro da imputação fiscal operada na fase informação fiscal.

Apresentou-se, neste caso, a impossibilidade de se estabelecer relação de pertinência entre o direito ao crédito fiscal e tão somente as notas fiscais de aquisição interestaduais de diesel. Considerando exclusivamente as notas fiscais de aquisição não se pode concluir que há creditamento indevido de ICMS. Vejamos a questão por maiores detalhes.

São tributadas pelo ICMS as prestações de serviço de transporte interestaduais iniciadas no território do Estado da Bahia, sendo assegurado o direito ao crédito ao prestador no serviço, nos termos do art. 93, I, letra "f", com destaque para os produtos enquadrados na categoria de combustíveis.

A JR Transportes Ltda, é um empresa estabelecida no município de Dias D'Ávila, neste Estado, e de acordo com os Conhecimentos relacionados no PAF e escriturados nos livros fiscais, executa, com frequência, prestações iniciadas na Bahia com destino a São Paulo. Admitindo-se, por hipótese, uma prestação de transporte de carga iniciada no município de Dias D'Ávila-Ba com destino ao município de São Paulo-SP, que distam aproximadamente, 1.923 Kms, não seria implausível que o caminhão da empresa realizasse abastecimentos ao longo do percurso, tanto no território baiano como em postos localizados em outras unidades federadas, a exemplo de Minas Gerais e São Paulo, a depender do itinerário. Neste caso, apesar da prestação ter sido iniciada na Bahia, a quem é devido o imposto sobre o serviço de transporte, os créditos fiscais decorrentes dos abastecimentos ocorridos em outros Estados deve ser assegurado ao estabelecimento do sujeito passivo aqui situado.

Por outro lado, na hipótese desse mesmo caminhão retornar de São Paulo-SP com destino à Bahia, transportando carga, o ICMS Transporte será devido a São Paulo, e os créditos fiscais relacionados à aquisição de combustíveis não serão passíveis de apropriação pelo estabelecimento localizado na Bahia, mesmo que ocorra(m) abastecimento(s), ao longo do itinerário, no território baiano.

Logo, afronta ao princípio de devido processual legal validar o ato de intimação que serviu de base para a glosa de todos os créditos fiscais, ou seja, 100%, relacionados à aquisições de óleo diesel ocorridas em outras unidades, especialmente, após o contribuinte já ter sido autuado. Buscou a citada intimação produzir nova prova no PAF visando validar o lançamento de ofício com imputação e motivos diversos dos que foram originalmente utilizados. Logo, o lançamento, com esse novo perfil, está calcado numa presunção sem qualquer base legal.

Discordamos veementemente do sr. Relator quando o mesmo declarou em seu voto que a intimação efetuada serviu como elemento esclarecedor que permitiu a ampla defesa e o contraditório do sujeito passivo, efetuada em 23/08/2013, logo após a ciência do Auto de Infração que foi realizada em 15/08/2013, contribuindo para que o mesmo pudesse elidir a exigência fiscal.

Em verdade, reafirmamos, a referida intimação buscou validar a acusação fiscal com motivação diversa.

Pelas três razões acima o nosso voto é pela nulidade do Auto de Infração, aplicando-se ao caso as disposições art. 18, inc. IV, letra "a", do RPAF/99, que prescreve que são nulos os lançamentos de ofício que não contiverem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Representa-se à Inspetoria de origem do processo para que avalie a possibilidade de renovar a ação fiscal a salvo das falhas apontadas neste Acórdão em relação à infração 10.

Quanto às demais infrações acompanho o voto do sr. Relator.

A Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da Decisão que prolatou, enquanto que a empresa autuada, regularmente cientificada da Decisão proferida em primeiro grau de julgamento administrativo, interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 1528/1548.

Na peça de insurgência, o recorrente, em relação à infração 1, diz que apesar de ter a JJF acolhido as alterações realizadas pelo fiscal autuante, excluindo os créditos indevidos vinculados as infrações 4, 5, 8, 9 e 10, deveriam os julgadores ter acolhida a preliminar de nulidade em razão da insegurança do lançamento, bem como da impossibilidade de consertar o lançamento de ofício após a sua instauração. Cita a doutrina e a legislação para firmar que são nulas todas as infrações.

Na mesma esteira, aduzindo que embora as infrações 1, 4, 5, 9 e 10 lhe acusem de utilização indevida de crédito fiscal, a base de cálculo das referidas as infrações são inseguras, isto porque na infração 1 o Fiscal considerou legítimos todos os créditos lançados no Livro Registro de Apuração de ICMS, desconsiderando, contrário senso, a escrituração/utilização dos referidos créditos, por diversos motivos, relacionados nas infrações 1, 4, 5, 9 e 10, fato que no entender do recorrente altera o cálculo do suposto estorno de crédito levado a efeito na infração 1, lembrando que a proporcionalidade aplicada não pode incidir sobre créditos supostamente indevido/inexistente. Menciona o art. 142 do CTN e o art. 18, do RPAF/99 e afirma que o autuante extrapolou as suas atribuições quando validou, de formas diversas e contraditórias, os créditos fiscais lançados no LRAICMS nas infrações 1, 4, 5, 9 e 10. Cita a doutrina.

Reitera que o autuante não poderia, sob nenhuma hipótese, considerar legítimos os créditos fiscais escriturados no livro Registro de Apuração de ICMS numa infração e ilegítimos noutra, o que inquina de nulidade as infrações 1, 4, 5, 9 e 10.

Quanto à infração 2, registra que deve ser julgada nula, eis que o fato típico não encontra eco na sua conduta, também lembrando que não há como alterar o fulcro da ação fiscal no atual

momento processual, sob pena de violação dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Afirma que uma simples análise dos autos é suficiente para que se verifique que os CTRC's n^{os} 22371, 22443 e 24208 não foram escriturados nos livros fiscais (LRS).

Discorrendo sobre o procedimento administrativo em face do princípio da legalidade e combinado com o art. 18 do RPAF/BA, registra que inexistindo a aludida escrituração dos CTRC's no livro fiscal próprio, resta comprovado a insubsistência da citada infração. Cita a doutrina, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado do Ceará e do STJ.

Assevera que os argumentos utilizados pelos julgadores de piso para alterar a imputação fiscal e consequentemente a multa aplicada, viola a todos os princípios constitucionais, fato que leva a nulidade da imputação.

Também registra que o documento fiscal utilizado pelo autuante para fundamentar a exigência do ICMS, não se presta para tal fim. Ressalta que os referidos documentos não se referem a prestação de serviços de transportes, mas tão somente a cobranças de estadias, operações que não se sujeitam à incidência do ICMS.

Quanto aos documentos em comento, consigna que não constam dados essenciais para a caracterização dos serviços de transportes, tal como natureza da carga, quantidade, espécie, peso, nota fiscal da carga, valor das mercadorias, placa do veículo transportador, bem como não consta a assinatura do recebedor das supostas mercadorias, fato que determina a insegurança do lançamento pelo simples fato de que o fisco não logrou demonstrar que houve prestação de serviço de transporte, como quer fazer crer o autuante.

Para a infração 4, diz o recorrente que deve ser julgada totalmente improcedente, aduzindo que as mercadorias indicadas nos papéis de trabalho do autuante (*combustíveis, pneus, óleos lubrificantes, peças destinadas a manutenção dos automóveis, etc.*) são insumos utilizados no serviço de transporte. Cita a doutrina e a jurisprudência para dizer da definição de “insumo” e que o judiciário já teria pacificado entendimento no sentido de reconhecer a possibilidade de utilização dos créditos de ICMS oriundos da aquisição de combustíveis pelas empresas de transportes, o que dá legitimidade à sua conduta.

Especificamente no que se refere ao gás oxigênio, constante nas Notas Fiscais n^{os} 9.404 e 9.481, afirma que é utilizado na calibragem dos pneus dos veículos utilizados para o transporte das mercadorias, o que vincula a dita mercadoria à sua atividade fim.

No que se refere ao aproveitamento de créditos de ICMS em relação às peças de veículos, câmaras de ar, lonas de freios e demais peças de substituição dos veículo e mercadorias/material utilizados pelas empresas de transportes, na sua atividade fim, reproduz Decisão do STJ em sede de Resp. 1175166/MG.

Para o álcool combustível, diz que embora nominado nos documentos fiscais como *álcool comum*, são utilizados diretamente nas atividades da empresa, nos veículos de suporte, que prestam socorros aos veículos sinistrados ou avariados. Nessa esteira, faz remissão ao art. 93, do RICMS que prevê a apropriação dos créditos oriundos da aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluídos para as empresas de transportes.

Concluindo, requer a declaração de improcedência da infração 4.

Quanto à infração 6, aduz que tal qual a infração 4, deve ser julgada improcedente. Assevera que restou suficientemente comprovado que às empresas de prestação de serviço de transportes é reservado o direito de aproveitar os créditos de ICMS decorrente da aquisição de insumos utilizados na realização das suas atividades fins, aí entendido que todos os materiais utilizados diretamente na prestação dos serviços de transportes de cargas e mercadorias geram créditos de ICMS, como é o caso do recorrente. Cita a jurisprudência (TJSC, Ap. Cív. n. 2003.027550-9).

Pugna pela improcedência da infração.

Relativamente à infração 7, evoca o art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 e, registrando que as

mercadorias em voga se enquadram no regime da substituição/antecipação tributária, requer o cancelamento da multa aplicada. Alternativamente requer a redução da penalidade.

Para a infração 8, diz que não se verifica qualquer irregularidade que possa dar base à acusação fiscal. Diz que apesar de as operações que deram azo à autuação terem sido originadas em outros Estados da Federação, não há o aproveitamento de crédito do ICMS pagos pelo Autuado a título de antecipação tributária.

Argumenta que como não existem nos autos provas que embasem o lançamento fiscal e que o roteiro aplicado não se presta para apurar os supostos créditos fiscais devidos, a infração deve ser julgada nula, sob pena de violação da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Em relação à infração 9, que diz ser infundada, aduz que ao contrário do quanto afirmado pelo autuante, quando do registro das notas fiscais de entrada, levou a cabo a correta contabilização dos créditos fiscais a que teria direito, também registrando as alíquotas utilizadas para “... auferir os créditos fiscais que teria direito com a aquisições de insumos para o seu processo produtivo, encontram-se em plena conformidade com a legislação em regência”.

Afirma que os demonstrativos de débitos elaborados pelo autuante não refletem a realidade fática. A título de exemplo, cita a Nota Fiscal nº 1.774 que na planilha de débito aponta que o Autuado apropriou-se do crédito fiscal equivalente a 15%, enquanto que no livro registro de entradas, fls. 56, há registro de crédito no percentual de 7% sobre o valor da operação. Registra que o mesmo se dá em relação aos demais itens da autuação, restando evidente que, efetivamente, se apropriou de créditos nos percentuais de 7% ou 12%, na conformidade da legislação.

Pugna pela declaração de improcedência da infração 9.

Por fim, requer que seja conhecido e provido o seu Recurso Voluntário para que seja declarado nulo o Auto de Infração. Alternativamente pede que seja declarado improcedente.

A Dra. Maria José Coelho Sento-Sé, Procuradora da PGE/PROFIS, às fls. 1553/1555, exara Parecer opinativo no sentido de que não deve ser acolhida a tese recursal. Aduz a n. Procuradora que as razões recursais não são capazes de provocar revisão da Decisão de piso, e que os requisitos previstos no art. 39 do RPAF/99 foram plenamente atendidos, bem como foram observados os princípios que regem o Processo Administrativo.

Ressalta que as alegações que versam sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária estadual não poderão ser apreciadas em face dos termos do art. 167, inciso II. Do RPAF/99.

Registra que o autuante cuidou de descrever com perfeição os fatos geradores, bem como indicou a legislação tributária aplicável às hipóteses dos autos, restando claro que o recorrente compreendeu os motivos da autuação e exerceu o direito à ampla defesa, lembrando que os atos praticados no presente PAF guardam plena harmonia com os princípios da legalidade, moralidade, eficiência e impessoalidade.

Sublinha que após os ajustes efetuados pelo autuante (*infração 1*), foram excluídos os valores lançados em duplicidade, razão pela qual aduz que resta preservada a segurança jurídica quanto à exigência fiscal. Nessa linha, consigna que os argumentos defensivos foram acolhidos em parte pelo próprio autuante e pelos membros da Junta, que julgaram incabível a consideração de 100% dos créditos lançados no livro Registro de Apuração do ICMS para aplicação da proporcionalidade do estorno dos créditos concernentes às prestações não tributadas, levando em conta que parte desses créditos estaria embutida em outras infrações devidamente comprovadas, tudo a determinar que a preliminar de nulidade em decorrência de eventual insegurança jurídica deveria ser afastada por falta de embasamento legal.

Diz dos documentos que fundamentam a exclusão das operações com álcool combustível comum, lembrando que a legislação (art. 93, I, “f”, do RICMS/BA) prevê o direito à apropriação de créditos fiscais nas aquisições de combustíveis utilizados na prestação de serviço de transporte.

Destaca que o pedido de nulidade da infração 10 já teria sido devidamente acatado pela Decisão de piso, registrando que a referida exigência fiscal fora considerada nula em razão da ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, conforme fundamentos expressos no voto que conduziu a nulidade.

No mérito, consigna que o recorrente não logra apresentar provas materiais capazes de descaracterizar ou modificar as exigências fiscais remanescentes, lembrando que o fato dos CTIRC's não terem sido objeto de lançamento nos livros fiscais, não implica em nulidade da autuação ou mesmo descaracterização da exigência tributária, visto que o fulcro da autuação reside na ausência de recolhimento do ICMS relativo à prestação de serviços de transportes.

Como dito, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na assentada de julgamento, o Dr. José Augusto Martins Junior, Procurador da PGE/PROFIS, ratifica os termos da manifestação de fls. 1.553/1.555, exceção feita à infração 2 para a qual opina pela nulidade, entendendo que há desalinhamento entre a acusação fiscal e os seus fundamentos fáticos.

VOTO (Vencido quanto à Preliminar de Nulidade do Auto de Infração e a exclusão dos produtos: pneus, Câmaras de ar e Protetor da Câmara - Infração 4)

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário. O primeiro, interposto pelos julgadores da 5ª JJF deste CONSEF, tem por objeto a reapreciação do Acórdão de nº 0183-05/14 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em relação a quatro das sete infrações do Auto, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, é no sentido de modificar o mesmo acórdão de primeiro grau, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido.

O Auto de Infração é composto de dez infrações, sendo objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário as infrações que acusam o Contribuinte de haver deixado de efetuar 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 às prestações não tributadas; deixado de recolher no prazo regulamentar, ICMS referente a Prestação de Serviço de Transporte, devidamente escrituradas nos livros fiscais próprios; utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento; deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento; dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal; recolhido a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário; utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais; e utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

Antes mesmo de adentrar às razões recursais, devo suscitar, de ofício, a nulidade do Auto de Infração em razão do excesso de acusações fiscais, haja vista que, *in fine*, atenta contra direito de defesa do Sujeito Passivo. Derredor dessa matéria, me permito a transcrição do voto divergente do Conselheiro Daniel Ribeiro (Processo nº 269200.0337/13-8) que, a respeito do tema, assim se manifestou, por provocação do contribuinte:

“O Recorrente aduz que teve prejudicado o seu direito de defesa, tanto em razão do número de infrações inseridas em um mesmo lançamento, em um total de 09 (nove) infrações totalmente distintas.

De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embargo ao direito de ampla defesa do contribuinte e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A. I. Nº 269139.0001/10-7, e por este Relator nos Autos de Infração 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5, 298616.0004/12-3 e 277992.0402/12-7. Ressalte-se que em todos esses precedentes a nulidade arguida não foi acolhida unicamente em razão do voto de minerva dos respectivos Presidentes das Câmaras de Julgamentos

Fiscais, em razão do poder conferido pela legislação estadual.

Toda análise de nulidade de um Auto de Infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister.

Da análise do presente PAF verifico que o início da ação fiscal se deu em 21/01/13 (fl. 10) e o presente lançamento fora lavrado em 28 de março de 2013.

Ora, o agente fiscal teve exatos 2 meses e 7 dias para proceder à fiscalização que acarretou na lavratura de Auto de Infração com 09 infrações, intimando o contribuinte no dia 16/04/13.

Em contrapartida aos 67 dias que o agente fiscal teve para proceder à apuração de 09 infrações, o Recorrente teve apenas 30 (trinta), para se defender das mesmas 09 infrações.

Entretanto, o Fisco não pode se aproveitar de tal fato em seu favor. O que deve ser pago é o que é devido com certeza e segurança e não por impossibilidade de defesa do contribuinte.

A dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente Auto de Infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. Em suma, a instrução processual restou inteiramente prejudicada.

Veja que, apesar de não ter vedação expressa na legislação quanto ao limite de infrações constantes em um mesmo lançamento fiscal, da análise da legislação estadual verifica-se que o ato praticado no presente lançamento é incompatível com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, desta forma é que o Decreto nº 7.629/99 prevê expressamente nos termos do seu art. 2º:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, **do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.***

§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.

*§ 2º **Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.***

Por sua vez, entendo que o direito de defesa do contribuinte foi tolhido, até porque o mesmo dispôs dos mesmos prazos recursais.

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comento é anular o Auto de Infração quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo Recorrente.

Assim, acolho a preliminar suscitada pelo Recorrente, e voto, pela NULIDADE do presente lançamento quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo contribuinte”.

Pelo se verifica do texto colhido do voto que decidiu o Processo nº 269200.0337/13-8, a conclusão é óbvia, e transita no sentido de que Autos de Infração com excesso de imputações, indiscutivelmente, atentam contra o direito de defesa do Contribuinte, pois, lhe prejudicam a construção de teses defensivas, no tempo, em razão da quantidades de infrações, além da dificuldade na produção de provas que possam efetivamente contrariar as acusações fiscais.

Nesses termos, voto no sentido de julgar NULO o Auto de Infração em razão de grave atentado aos direitos de defesa e de contraditar a peça acusatória.

Vencido por maioria de votos e com voto de qualidade do i. Presidente desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, avanço sobre as razões recursais.

O Recorrente, em sede de preliminar, se insurge contra a Decisão de piso aduzindo, em apertada síntese, que é nula a infração 1 em razão da falta de segurança do lançamento, bem como seriam inseguras as base de cálculo das infrações 4, 5, 9 e 10. Referentemente à infração 2, diz que é nula em razão de o fato típico não encontrar eco na sua conduta.

Quanto aos pontos suscitados em sede de preliminar e que visam sustentar a tese de nulidade do

lançamento, exceção feita às infrações 2 (julgada procedente) e 10 (julgada nula pela Junta de Julgamento Fiscal), em que pese o esforço empreendido pela oro recorrente, em verdade não merecem sufrágio, pois, não logram demonstrar que há falhas nas acusações fiscais, nem que as falhas eventualmente cometidas teriam o condão de tornar nulo o lançamento.

Tratando das nulidades suscitadas pelo recorrente, por primeiro analiso o lançamento. Quanto a este, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, vejo que não há qualquer vício que imponha mácula ao lançamento, pois estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Observo também que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Devo registrar, por oportuno, que não se vislumbra qualquer dúvida quanto ao enquadramento da conduta do sujeito passivo ao fato típico especificado na legislação.

Merece registro que as insurgências do Sujeito Passivo, atendido e garantido o exercício do contraditório e a ampla defesa, tiveram o condão de fazer reduzir os valores exigidos nas infrações 1 e 4, além de ter provocado a nulidade da infração 10.

Destaco, por oportuno, que correções eventualmente feitas no trabalho fiscal não inquinam de nulidade o lançamento, desde que não altere o fulcro da autuação, nem pretenda corrigir ou introduzir alterações de ordem formal.

Especificamente em relação à infração 2, entendo que assiste razão ao Recorrente.

Diz o recorrente que os CTCR nº 22371, 22443 e 24208 não teriam sido escriturados nos livros fiscais (LRS) e que a inexistência de registro fiscal afasta a possibilidade de exigência fiscal decorrente da falta de recolhimento de ICMS referente à Prestação de Serviço de Transporte escrituradas nos livros fiscais próprios.

Compulsando os autos, verifico que de fato, os CTCR's em comento não foram lançados nos livros fiscais do recorrente, fato que também foi verificado e reconhecido pelos julgadores de piso, em que pese terem sido emitidos os ditos CTCR's. Contudo, não se pode deixar de cotejar o fato típico com a conduta que, inexoravelmente, para fins de aplicação de penalidade e exigência fiscal, tem que se revelar típica e alinhada às previsões normativas.

No caso dos autos, a acusação é: “*Deixou de recolher no prazo regulamentar, ICMS referente a Prestação de Serviço de Transporte, **devidamente escriturada(s) no(s) livro(s) fiscal(is) próprio(s)***” e o que se verificou de fato, foi que em relação aos CTCR's nºs 22371, 22443 e 24208, não houve escrituração. Ora, se acusação é de falta de recolhimento de imposto derivado de operações escrituradas e as ditas operações, comprovadamente, não foram escrituradas, não há infração, ou seja, a conduta do Contribuinte não se enquadra na acusação fiscal. (grifo não original)

Nessa linha, qualquer outra interpretação dos fatos levará à mudança do fulcro da autuação, por mais que se vislumbre o cometimento de infração fiscal de alguma natureza, o que não pode ser feito sob pena de grave afronta ao direito de defesa do Sujeito Passivo.

Em assim sendo, *data maxima venia*, entendo que é NULA a infração 2.

Quanto à infração 10, julgada nula pela Junta de Julgamento Fiscal, será apreciada apenas em sede de reexame necessário.

Isto posto, ACOLHO PARCIALMENTE as preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente para julgar NULA a infração 2.

No mérito, em relação à infração 1, diz o recorrente que foram considerados legítimos todos os créditos lançados no LRAICMS, tendo sido desconsiderada a escrituração/utilização dos referidos créditos relacionados às infrações 1, 4, 5, 9 e 10.

É fato que razão assiste à oro recorrente, entretanto, as suas razões, que repisam as de defesa, foram devidamente apreciadas e redundaram da redução da exigência fiscal de R\$77.331,99 para R\$40.813,13, conforme demonstrativo de fls. 1.459/1460, ou seja, foram acolhidas as razões de

defesa, pois, de fato, não se poderia considerar a totalidade dos créditos lançados no livro Registro de Apuração do ICMS para aplicação da proporcionalidade do estorno dos créditos concernentes às prestações não tributadas.

Merece registro que o não acolhimento das razões recursais para a parte remanescente do lançamento se deve ao fato de que em sede recursal, o Sujeito Passivo não trouxe qualquer elemento de prova adicional que pudesse elidir ou mesmo colocar em dúvida a acusação fiscal.

Com relação às infrações 4, 6, 8 e 9, diz o recorrente que são improcedentes. Para a infração 4, diz que as mercadorias indicadas pelo autuante (combustíveis, pneus, óleos lubrificantes, peças destinadas a manutenção dos automóveis, etc.) são insumos utilizados no serviço de transporte. Para a infração 6, assevera que às empresas de prestação de serviço de transportes é reservado o direito de aproveitamento de créditos de ICMS decorrente da aquisição de insumos. Para a infração 8, diz que não houve aproveitamento de créditos do ICMS pagos pelo Autuado a título de antecipação tributária, e para a infração 9, diz que procedeu à correta contabilização dos créditos fiscais a que teria direito.

Pois bem, para a infração 4, acertadamente e com fundamento na legislação própria (art. 93, I, “F”, RICMS/Ba), a Junta de Julgamento Fiscal excluiu as operações com álcool combustível comum (Notas Fiscais n^{os} 38.908, 39.053, 39.125 e 38.988 (fls. 25 a 28); 39.357 e 39.470 (fls. 29 a 31); 39.538 e 39.636 (fls. 32 a 34); 7.032 (fl. 40); 9.404 e 9.481 (fls. 35, 36 e 37)), entendido que é possível a apropriação de créditos que derivem da aquisição de combustível para frota de veículos leves, tanto no transporte de cargas, como no apoio logístico à frota de caminhões, bem como o uso continuado de oxigênio está diretamente vinculada à atividade fim do recorrente.

Quanto aos itens *pneus, câmara de ar e protetor*, tal como o oxigênio que foi afastada pela Junta de Julgamento Fiscal sob o argumento de que tratam-se de itens de uso continuado na atividade de transporte e também está diretamente vinculado à atividade de prestação de serviços de transporte – atividade fim, entendo que deve ser assegurada a manutenção dos créditos fiscais correspondentes e devidamente lançados na escrita fiscal do Sujeito Passivo.

Relativamente a tais itens, convém lembrar que em se tratando de empresa transportadora, o conjunto pneumático (Pneu, câmara de ar e protetor) tem vida útil exígua, sendo consumidos única e exclusivamente na prática e exercício do transporte, quer de passageiros, quer de carga – atividade fim do recorrente – restando caracterizada, por analogia, a definição de insumo absolutamente necessário à consecução da atividade do transporte.

Assim sendo afasto a glosa dos créditos fiscais atinentes às operações com pneus, Câmaras de ar e Protetor.

Quanto aos demais itens, em que pese serem de aplicação e utilização absolutamente necessária na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, não sendo expressamente contemplados na norma de regência, não há como acolher a tese recursal, sobretudo quando a legislação de regência é bastante específica. Mantida a Decisão de piso.

Para a infração 6, em que pese o recorrente aduzir direito a crédito fiscal, a matéria veiculada na acusação fiscal atine a falta de pagamento do ICMS-Difal correspondente a materiais destinados ao uso e consumo e peças de reposição. Em assim sendo, a discussão de aproveitamento de créditos fiscais carece de fundamento, afastando a possibilidade de acolhimento da tese recursal. Isto posto, mantenho a Decisão de piso.

Quanto à infração 8, a matéria de fato atine à apropriação de créditos derivados de operações iniciadas em outros estados da federação. Nesse particular, a glosa dos créditos indevidamente apropriados tem fundamento no fato de que não cabe tal aproveitamento uma vez que o Sujeito Passivo deve ter efetuado o pagamento do ICMS devido a outras unidades da federação que não a Bahia, tudo amparado pelo art. 93, II e IV do RICMS/Ba. Mantenho a Decisão *a quo*.

Para a infração 9, de fato há divergência entre os números lançados na escrita fiscal e os números verificados nos documentos fiscais. Nesta hipótese, devem prevalecer os valores corretos para fins de apuração de eventual imposto, sendo certo que no LRE do recorrente há escrituração e

lançamento de ICMS em valores superiores ao devido, conforme demonstrativo de fls. 390/403.

Em assim sendo, mantenho a Decisão proferida em primeiro grau de julgamento.

Em relação à infração 7, cuja acusação é de entrada de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, em que pese aduzir o recorrente que se tratam de mercadorias que se enquadram no regime da substituição/antecipação tributária, não há insurgência efetiva, sendo certo que cometeu o ilícito fiscal apontado, restando descartada a possibilidade de afastamento da multa vez que apesar de não comprovada a má-fé do contribuinte, consubstanciada no dolo, fraude ou simulação, diante das demais infrações que exigem imposto (obrigação principal), não há como garantir que a conduta do recorrente não tenha implicado em prejuízo ao erário, mesmo em se tratando de operações com mercadorias não tributáveis. Isto posto, mantenho a multa da infração 7.

Por tudo o quanto exposto, em relação ao Recurso Voluntário, acolho parcialmente as preliminares de nulidade para julgar NULA a infração 2 e, no mérito, também acolho parcialmente as razões recursais para afastar da exigência fiscal as operações com pneus, câmaras de ar e protetores, julgando parcialmente procedente a infração 4. Mantida a Decisão de piso em relação às infrações 1, 6, 7, 8 e 9.

Quanto ao Recurso de Ofício, decorrente da parcial procedência das infrações 1 e 4, e nulidade da infração 10, vejo que nenhum reparo merece a Decisão recorrida.

Referentemente à infração 1, vejo que a desoneração derivou dos argumentos de defesa, dito e acatado pelo autuante e pelos julgadores de piso, que não se poderia considerar 100% dos créditos lançados no livro Registro de Apuração do ICMS para fins de aplicação da proporcionalidade do estorno dos créditos correspondentes às prestações não tributadas, também provado que parte dos referidos créditos foram exigidos nas 4, 5, 8 e 9.

Não há dúvidas quanto ao acerto da Decisão da JJF que alinhada ao acolhimento do autuante reduziu a exigência fiscal de R\$77.331,99 para R\$40.813,13, na conformidade do demonstrativo de fls. 1.459/1460.

Para a infração 4, também desonerada em parte, restou, acertadamente, acolhida a tese de que deveriam ter sido excluídas do levantamento as operações com álcool combustível comum, referente às Notas Fiscais nºs 38.908, 39.053, 39.125 e 38.988 (fls. 25 a 28); 39.357 e 39.470 (fls. 29 a 31); 39.538 e 39.636 (fls. 32 a 34); 7.032 (fl. 40); 9.404 e 9.481 (fls. 35, 36 e 37), entendido que a apropriação de créditos que derivem da aquisição de combustível para frota de veículos leves, tanto no transporte de cargas, como no apoio logístico a frota de caminhões, tem amparo legal no art. 93, I, "f", do RICMS/Ba. Na mesma esteira, as operações que envolvem *oxigênio*, entendido como item de uso continuado e que está diretamente vinculado à atividade fim do recorrente.

Para a infração 10, julgada nula, entendo que tem a mesma sorte. Neste caso, restou flagrante o descompasso entre a acusação fiscal e a conduta do contribuinte, substancialmente porque apesar de a acusação dizer da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, tais documentos foram trazidas aos autos, pelo próprio autuante, fls. 406/993, fato que configura, indiscutivelmente, a inconsistência da acusação fiscal, absolutamente em desalinho com os fatos.

Isto posto, me alinho à Decisão de piso em relação à parcela julgada parcialmente procedente e nula e NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Concluindo, voto no sentido de dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para ACOLHER PARCIALMENTE às preliminares de nulidade, julgando NULA a infração 2 e no mérito reduzir a exigência fiscal da infração 4, com a exclusão da glosa de créditos fiscais das operações com pneus, câmaras de ar e Protetores. Quanto ao Recurso de Ofício, NEGÓ PROVIMENTO.

VOTO DISCORDANTE (Nulidade da Infração 2 - Recurso Voluntário)

Divirjo, com a devida *venia*, do entendimento do ilustre Relator, quanto à sua conclusão de considerar nula a segunda infração, pois, anuindo à Decisão recorrida, na qual aduz que o fato de os documentos fiscais (CTRC) não terem sido registrados “*não macula de nulidade a autuação ou mesmo elide a exigência tributária, visto que o fulcro da autuação continua o mesmo, ou seja, o sujeito passivo deixou de recolher o ICMS relativo à prestação de serviços de transportes, constantes dos CTRCs relacionados pelo autuante.*”

Vislumbro que o **núcleo principal** da acusação fiscal, relativa à segunda infração, é de que “*Deixou de recolher no prazo regulamentar, ICMS referente a Prestação de Serviço de Transporte...*”.

O fato de a acusação tratar de documentos “*escriturada(s) no(s) livro(s) fiscal(is) próprio(s)*” e se comprovar que não foram registrados nos livros fiscais, não muda o fulcro da acuação fiscal que é o não recolhimento do imposto dos citados documentos fiscais. Muito pelo contrário, a confissão pelo sujeito passivo de que tais documentos não foram registrados, só vem a reforçar e a corroborar a acusação fiscal de que não houve tributação do ICMS das prestações de serviços atinentes aos citados documentos fiscais (núcleo principal da acusação), os quais sequer foram registrados, caracterizando-se réu confesso, não devendo ser beneficiado pela sua conduta infracional, razão de manter a infração.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade, Recurso de Ofício e Recurso Voluntário - Infração 4)

No Recurso Voluntário passo à análise.

1. PRELIMINAR

Peço vênia ao nobre relator para divergir do entendimento esposado em seu voto especificamente no que diz respeito à declaração de nulidade, ao fundamento de cerceamento do direito de defesa pelo elevado número de infrações.

Entendo que a lavratura do Auto de Infração contendo dez irregularidades distintas não impossibilita o autuado de defender-se, até mesmo porque o trabalho fiscal é exaustivamente debatido com o representante empresarial, antes mesmo da realização do lançamento de ofício, o que permite que a empresa tome conhecimento dos motivos, de fato e de direito, que levam a autoridade fiscal a efetivar o lançamento.

Ademais, da leitura do presente processo, resta cristalino que o autuado exerceu plenamente o seu direito de defesa, não havendo evidências de que tenha sofrido qualquer prejuízo nesta sua prerrogativa processual, pois aduziu argumentos relativamente a toda a acusação.

Assim, entendo que deva ser rejeitada qualquer possibilidade de se argüir nulidade processual.

2. INFRAÇÃO 4

Quanto à infração 4, ousou, igualmente, divergir do nobre relator, para negar provimento ao Recurso voluntário, com base nos fundamentos a seguir expostos.

O direito à apropriação de créditos na prestação de serviços de transportes é regulado por uma regra específica, positivada no art. 93, I, “f” do RICMS/97, abaixo reproduzido:

“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;
...”*

Como se pode constatar, a partir do exame da norma acima reproduzida, não há previsão legal expressa que propicie, ao contribuinte, a apropriação de crédito nas aquisições de pneus, câmaras de ar e seus protetores, diferentemente do que afirma o relator em seu voto. Ora, não havendo

norma específica que assegure o crédito de tais itens, somente será possível cogitar tal possibilidade na medida em que se possa enquadrá-los em uma das quatro categorias de bens previstas em lei, quais sejam, matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem. Com todo o respeito àqueles que pensam diferentemente, não consigo enquadrar as mercadorias citadas em qualquer dessas classes de bens.

De fato, pneu, câmara de ar e protetor são, todos, bens acessórios ao veículo de transporte (ônibus). Como tal, desfrutam de um tratamento jurídico similar ao dado ao bem principal (veículo) ao qual estejam vinculados, na falta de menção específica pela lei, nos termos do que dispõe o art. 92 c/c o art. 233 do Código Civil. Como o ônibus faz parte do ativo imobilizado do estabelecimento, os pneus também o fazem, tanto o são que sequer são mencionados quando da emissão da nota fiscal de aquisição do automóvel, o qual compõem. Distinta é a situação nas aquisições subseqüentes, para fins de reposição do pneu desgastado, já que aqui se trata, nitidamente, de um material de consumo. Tal tratamento é o mesmo das câmaras de ar e seus protetores, os quais são acessórios do automóvel.

Por isso, entendo que assiste razão ao autuante ao glosar o crédito de tais mercadorias. Assim, peço vênha ao nobre relator para negar provimento ao Recurso voluntário, naquilo que se refere à infração 4.

Quanto às demais infrações, acompanho o voto do relator, dando PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso voluntário para anular a infração 2.

Quanto ao Recurso de Ofício.

INFRAÇÃO 4

Avanço em minhas considerações para esboçar divergências também no que se refere ao Recurso de ofício, pois entendo que se deva dar PROVIMENTO PARCIAL no tocante à infração 4. De fato, embora acompanhe a Decisão de piso no tratamento dispensado às operações com álcool combustível comum (pois há previsão expressa nesse sentido), divirjo no que concerne às aquisições de oxigênio, já que não vislumbro dispositivo legal que ampare o creditamento de tais valores.

Não é suficiente o argumento de que se trata de itens de uso contínuo, como fez menção o julgador de piso, pois o reconhecimento do direito ao crédito requer o enquadramento dos bens em uma das quatro categorias acima citadas. Pensar diferente pressupõe um regime de créditos próprio ao modelo financeiro, cuja vigência foi adiada para 2020, pelo legislador complementar.

Assim, dou provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer o lançamento originário naquilo que se refere às Notas Fiscais nºs 9404 e 9481 (folhas 35, 36 e 37), emitidas pela empresa White Martins, relativas ao oxigênio.

Com isso e demonstrativo de débito da infração 4 passa a ter a seguinte configuração:

DEMONSTRATIVO DO AUTO DE INFRAÇÃO - INFRAÇÃO 4				
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VALOR ICMS DO PAF	VL. ICMS APÓS EXCLUSÕES	MULTA
30/01/2011	09/02/2011	17,76	0,00	60%
31/02/2011	09/03/2011	8,88	0,00	60%
31/03/2011	09/04/2011	4,44	0,00	60%
30/01/2012	09/02/2012	1.390,38	1.390,38	60%
29/02/2012	09/03/2012	1.449,18	1.449,18	60%
31/03/2012	09/04/2012	211,80	211,80	60%
31/04/2012	09/05/2012	81,08	81,08	60%
31/05/2012	09/06/2012	5,32	0,00	60%
TOTAL		3.168,84	3.132,44	

Quanto às demais infrações, acompanho o voto do relator, Negando Provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

Assim, o montante do Auto de Infração fica da seguinte forma:

Infração	VL. Lançado	Junta de Julgamento Fiscal	Câmara de Julgamento Fiscal
----------	-------------	----------------------------	-----------------------------

		Julgamento	Valor em R\$	Julgamento	Valor em R\$
1	77.331,99	Proc Parcial	40.813,13	RO e RV não providos	40.813,13
2	6.899,38	Procedente	6.899,38	NULA	0,00
3	2.958,43	Procedente	2.958,43	RV não providos	2.958,43
4	3.168,84	Proc Parcial	2.789,21	RO provido e RV não provido	3.132,44
5	6.767,46	Procedente	6.767,46	RV não providos	6.767,46
6	18.426,25	Procedente	18.426,25	RV não providos	18.426,25
7 (multa)	2.536,33	Procedente	2.536,33	RV não providos	2.536,33
8	72.845,77	Procedente	72.845,77	RV não providos	72.845,77
9	3.615,06	Procedente	3.615,06	RV não providos	3.615,06
10	341.169,69	NULA	0,00	RO não provido	0,00
TOTAL	535.719,20		157.651,02		151.094,87

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime quanto à preliminar de nulidade da infração 2 e, em Decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108875.0020/12-0**, lavrado contra **JR TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$148.558,54**, acrescido da multa de 60% sobre R\$142.720,54 e 100% sobre R\$2.958,43, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, VII, “a” e “b” e III, “g”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.536,33**, prevista no inciso XI, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Nulidade da Infração 2 - Recurso Voluntário) - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Paulo Danilo Reis Lopes, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Oswaldo Ignácio Amador.

VOTO DISCORDANTE (Nulidade da Infração 2 - Recurso Voluntário) - Conselheiros(as): Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade, Recurso de Ofício e Recurso Voluntário - Infração 4) - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminar de nulidade do Auto de Infração, Recurso de Ofício e Recurso Voluntário - Infração 4) - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Alessandra Brandão Barbosa e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS