

**PROCESSO** - A. I. Nº 108875.0022/12-3  
**RECORRENTE** - J ALVES TRANSPORTES LTDA. - ME  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0088-05/14  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/11/2016

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO C/JF Nº 0148-12/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. As aquisições de combustível em outros entes da Federação não se vinculam à prestação de serviços de transportes iniciadas no Estado da Bahia, não cabendo-lhe o ônus de suportar o crédito fiscal de tais insumos, por não se tratar do sujeito ativo da relação jurídica tributária. Exigência subsistente em parte, após exclusão proporcional do valor já estornado pelo contribuinte. Modificada a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA ENTRE ALIQUOTAS. MATERIAL DE CONSUMO. Recorrente limita-se apelo à compensação do valor exigido com crédito fiscal. Falece competência ao órgão julgador a compensação pleiteada. Mantida a Decisão recorrida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Penalidade específica às operações não tributadas, que o recorrente confessa não tê-las escrituradas. Mantida a Decisão recorrida. 4. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PRESTAÇÕES TRIBUTADAS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida, visto que o tributo é um bem social inalienável, independentemente do seu valor e da intenção do sujeito passivo. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 5ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0088-05/14 - que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafoado, lavrado em 28/09/2012 para exigir o débito no valor de R\$67.915,09, em razão da constatação de quatro irregularidades, todas inerentes ao exercício de 2011 e objeto deste Recurso, a seguir transcritas:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$57.814,89, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$5.245,85, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades federativas e destinadas a consumo do estabelecimento.

INFRAÇÃO 3 – Multa no valor de R\$1.111,55, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias não tributáveis entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

INFRAÇÃO 4 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$3.742,80, em razão de prestação de serviços de transporte tributada como não tributadas, regularmente escriturada.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente diante das seguintes considerações:

Quanto à primeira infração, em que pese o sujeito passivo ter alegado que o crédito fiscal utilizado foi embasado nas notas fiscais de entrada de combustíveis adquiridos pela empresa para utilização na prestação de transporte de cargas, a JJF concluiu que ficou demonstrado pelo autuante que o sujeito passivo não comprovou que as aquisições de combustível no mercado externo teriam alguma relação com os serviços iniciados no Estado da Bahia, bem como o fato de o sujeito passivo ter grande volume de operações iniciadas em outros estados e que as placas dos veículos constantes dos abastecimentos não possuiriam vinculação com os CRTC's emitidos no mesmo período.

Assim, o sujeito passivo não demonstrou que as notas fiscais de combustíveis são relativas às prestações de serviços iniciadas no Estado da Bahia, momento em que ocorre o fato gerador da prestação de serviços de transporte de pessoas, passageiros, bem mercadorias e valores, conforme art. 3º, I, do RICMS/BA, determinando o sujeito ativo da relação jurídica tributária. Manteve a exação.

Na infração 2, a JJF não acolheu o pleito do sujeito passivo de pagamento do diferencial de alíquotas com os créditos fiscais que dispõe no conta corrente de ICMS, visto que se trata de lançamento de ofício e o órgão julgador não tem competência para tal providência. Manteve a infração.

Já na exação 3, o sujeito passivo apenas alega que não se trata de notas que contemplam a incidência do ICMS. A JJF concluiu que a falta de registro da nota fiscal de entrada nos livros independe da natureza da operação realizada, sendo a multa ajustada à natureza não tributada das operações.

Quanto à infração 4, o contribuinte alega que escriturou os conhecimentos de transporte sem o devido débito do imposto por erro na classificação da operação prestada, do que reconhece a exigência tributária, contudo, solicita que não lhe seja aplicada multa e que o valor do imposto devido seja abatido do crédito fiscal existente em sua apuração de ICMS em dezembro de 2011. A JJF reafirmou não ter competência para a compensação requerida, bem como para a redução ou exclusão de multa por descumprimento de obrigação principal. Manteve a infração.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o recorrente apresentou Recurso Voluntário, às fls. 1.050 a 1.055 dos autos, no qual tece as seguintes alegações:

Em relação à infração 1, diante do entendimento da JJF de que o sujeito passivo não demonstrou que as notas fiscais de combustíveis são relativas às prestações de serviços iniciadas no Estado da Bahia, o apelante anexa cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS e tabela com saídas tributadas em operações iniciadas na Bahia com destino a outros Estados, no exercício de 2011, cuja média aritmética obtida em todos os meses do ano é de 77,63% de saídas tributadas, o que, segundo o recorrente, juntamente com toda a documentação apensada na defesa, deixa claro que boa parte dos transportes, a que se referem as notas fiscais de combustível creditadas, iniciou-se no Estado da Bahia, do que invoca os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, pois, na pior das hipóteses, o crédito fiscal de ICMS utilizado deve ser aceito em cerca de 77,63% do total apresentado, havendo, portanto, uma série de operações em que o crédito utilizado obedece aos ditames legais. Assim, requer a reforma do julgamento para reconhecer a improcedência da primeira infração ou, caso assim não se entenda, que seja considerada para efeito de aplicação de multa apenas o percentual referente às operações que não tenham se iniciado na Bahia.

Inerente à segunda infração, o recorrente pede novo julgamento no sentido de compensar os débitos fiscais com os créditos decorrentes de sua apuração mensal.

Quanto à terceira infração, reitera que as notas que não teriam sido escrituradas representam operações não tributadas, razão pela qual não há como apontar má-fé do recorrente no presente caso, razão pela qual, ainda que se entenda pela ocorrência desta infração, a obrigação principal concernente à infração "1" não foi descumprida indiscriminadamente.

No tocante à quarta infração, salienta que, neste caso a ínfima quantidade de CTRC que apresentou erro (4 de 2.698 documentos emitidos) também evidenciam a inexistência de má-fé por parte do recorrente, razão de requerer a reforma do julgado no sentido de deixar de aplicar a multa, tendo vista o adimplemento substancial da obrigação principal, bem como efetuada a compensação dos valores devidos.

A PGE/PROFIS, à fl. 1.089 dos autos, diante da documentação apensada no Recurso Voluntário, em relação à infração 1, sugere a conversão do feito em diligência ao autuante para analisar se os ditos documentos comprovam que as operações foram iniciadas no Estado da Bahia e, portanto, ensejam direito ao crédito fiscal, cuja sugestão foi acolhida pela 2ª CJF.

Em decorrência de o autuante ter se aposentado, a diligência foi cumprida por preposto fiscal estranho ao feito que, à fl. 1.096 dos autos, o qual concluiu, após análise da documentação acostada, caber razão parcial ao recorrente, uma vez que “procedeu na sua escrituração o estorno de crédito”. Em consequência, o diligente apresentou novo demonstrativo (fl. 1.097), no qual reduziu o valor original da primeira infração de R\$57.814,89 para R\$51.687,50.

A PGE/PROFIS, às fls. 1.101 e 1.102 dos autos, instada a opinar sobre o resultado da diligência, repisa o pedido de diligência, uma vez não ter restado claro a motivação para o acolhimento parcial do apelo voluntário no que tange à infração 1, porquanto necessário se provar no caso em epígrafe a correlação entre as nota fiscais de aquisição de combustíveis e as prestações de serviços iniciadas no Estado da Bahia, conforme impõe o art. 93, I, “f”, do RICMS/BA, do que destaca que a média apontada no Recurso Voluntário deve estar lastreada na juntada dos cupons de abastecimento, para que sejam cotejados com os CTRC indicando, assim, que os créditos se referem a operações iniciadas dentro do Estado, visto que, conforme exposto na informação fiscal, as placas dos veículos indicados nos cupons fiscais de abastecimento não possuem vinculação com os Conhecimentos de Transportes trazidos pelo recorrente. Assim, diante do exposto, solicita a realização de nova diligência fiscal, com o escopo de se dar cumprimento ao pedido de diligência de fls. 1.092 dos autos.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância proferida pela 5ª JJF que, através do Acórdão JJF nº 0088-05/14, julgou procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o débito no valor de R\$67.915,09, em razão da constatação de quatro irregularidades, todas objeto do aludido Recurso Voluntário.

Inicialmente, há de se registrar que se trata de questão eminentemente de prova material e que, atualmente, o Parecer da PGE/PROFIS é facultativo, conforme art. 137, II, c/c art. 136, III, ambos do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 16.738 de 20/05/16, com efeitos a partir de 01/06/16.

Também, há de ressaltar que, nos termos do art. 127, §8º, do RPAF, em relação à diligência, é dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado.

Inerente à infração 1, na qual se exige o crédito fiscal indevido de ICMS no valor de R\$57.814,89, em razão da não apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito do óleo diesel como insumo na prestação de serviço de transporte, o recorrente sustenta que a *documentação trazido aos autos comprova* que 77,63% do total das prestações de serviços de transportes iniciou-se no Estado da Bahia com destino a outros Estados, do que invoca os princípios da razoabilidade e proporcionalidade para, na pior das hipóteses, se creditar do ICMS das notas fiscais de combustível.

Contudo, como bem pontuou a PGE/PROFIS “... *necessário se provar no caso em epígrafe a correlação entre as nota fiscais de aquisição de combustíveis e as prestações de serviços iniciadas no Estado da Bahia, conforme impõe o art. 93, I, “f”, do RICMS/BA...*”, uma vez que “*A média apontada no recurso voluntário, deve estar lastreada na juntada dos cupons fiscais de abastecimento, para que sejam cotejados com os CTRC’s, indicando, assim, que os créditos se referem a operações iniciadas dentro do Estado.*”

Há de se registrar que, nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96, o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito, está condicionado à idoneidade da documentação. Por sua vez, o

aludido art. 93, I, “f”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, determinava para utilização do crédito fiscal de combustíveis que, *efetivamente*, fossem utilizados na prestação de serviços de transporte interestadual, a qual incide ICMS, quando iniciadas na Bahia.

Da análise da documentação fiscal, às fls. 749 a 969 dos autos, anexada pelo sujeito passivo como prova de sua alegação de que teria direito à utilização do crédito fiscal de combustíveis adquiridos em outros Estados da Federação, objeto de glosa neste lançamento de ofício, verifica-se que nos cupons fiscais de aquisição de óleo diesel, em sua maioria, inexistia consignação das placas dos veículos que foram abastecidos. E quando consignadas, inexistia qualquer vinculação com o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) emitido, à época, na prestação de serviço de transporte interestadual iniciada na Bahia, cujo fato provaria a correlação da aquisição do combustível com a prestação de serviço iniciada no Estado da Bahia, ou seja, evidenciaria a utilização *efetiva* daquela aquisição de combustível como insumo na prestação de serviço tributada e, em consequência, o direito ao crédito fiscal na compensação do débito.

A título de exemplo constata-se que o cupom fiscal de nº 187135 (fl. 749), de 03/05/2011, relativo à aquisição de 200 litros de óleo diesel em Pernambuco pelo veículo de placa MTB-3940, visto que no período de 02 a 10 de maio/2011 só foram emitidos CTRC relativos à operação interna na Bahia, sob código 5.353, conforme se pode constatar através da cópia do livro Registro de Saídas, à fl. 664 dos autos. Ademais, para corroborar, só em 18/05/2011 houve emissão do CTRC nº 5510 consignando prestação de serviço de transporte interestadual através do citado veículo, consoante se comprova à fl. 381 dos autos.

Por outro lado, quando da informação fiscal de fls. 990 a 992 dos autos, o autuante junta planilhas, às fls. 993 a 1.010, na qual comprova inexistir qualquer correlação entre os abastecimentos de combustíveis apresentados na peça de defesa com os CTRC emitidos à época pelo contribuinte, cujo demonstrativo foi dado cópia ao sujeito passivo para se manifestar (fl. 1.014), tendo o mesmo se limitado a afirmar que:

*“Certo é que mesmo iniciando a prestação de serviço em outros estados em alguns momentos – o que é prática comum de todas as empresas do ramo de transporte - toda a documentação juntada demonstra cabalmente que os créditos calculados e utilizados foram baseados unicamente nos serviços iniciados no Estado da Bahia.”*

[...]

*“Ora, se a legislação tributária baiana não impõe qualquer limitação ao aproveitamento de créditos gerados pela aquisição de insumos para subsidiar prestação de serviço iniciada em outro estado, não há que se falar em ilegalidade por parte da ora Peticionária e, portanto, a glosa (sic) dos créditos realizada é infundada e merece ser rechaçada por este hodierno órgão julgador.”*

Diante de tais considerações é indubitável que o próprio sujeito passivo admite como correta, ao não provar ao contrário, a conclusão de que não restou comprovada a utilização *efetiva* dos combustíveis adquiridos em outros Estados da Federação como insumo na prestação de serviço de transporte interestadual iniciada no Estado da Bahia, conforme previsto no art. 93, I, “f”, do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores.

Portanto, no caso de prestações de serviços interestaduais iniciadas em outras unidades da Federação, cuja titularidade ativa da relação tributária não pertence ao Estado da Bahia, não lhe cabe o ônus de suportar os créditos oriundos do insumo de combustíveis, razão da glosa efetivada neste lançamento de ofício, tendo em vista que a legislação baiana, em razão do pacto federativo, para efeito da utilização do crédito fiscal de combustíveis, impõe a *efetiva* utilização do insumo na prestação de serviços de transporte interestadual, quando iniciada no Estado da Bahia, cuja legislação lhe compete, por se tratar, nesta situação, do sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Contudo, por restar comprovado que o contribuinte havia procedido estorno de crédito fiscal em todos os meses fiscalizados, fato este não considerado pelo autuante quando do lançamento de ofício, acolho o resultado da diligência, à fl. 1.096 dos autos, de excluir proporcionalmente o valor estornado do reclamado, tendo em vista a utilização de outros créditos fiscais na escrita, reduzindo o valor exigido na infração 1 para R\$51.687,50, consoante demonstrado à fl. 1.097 dos autos.

Diante do exposto, subsiste parcialmente a primeira infração no valor de R\$51.687,50, conforme demonstrado à fl. 1.097 dos autos.

No que diz respeito à infração 2, cuja exigência deriva da falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$5.245,85, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias em outras unidades federativas e destinadas a consumo do estabelecimento, o recorrente limita-se suas razões recursais unicamente a pedir novo julgamento no sentido de compensar os débitos fiscais com os créditos decorrentes de sua apuração mensal.

Igualmente à Decisão recorrida vislumbro não ter o órgão julgador competência para compensar débito exigido com suposto crédito fiscal existente na conta corrente do ICMS do contribuinte, podendo o mesmo requerer à repartição fiscal, quando da quitação do Auto de Infração, emissão de Certificado de Crédito para a devida “compensação”, cuja ferramenta é apropriada ao momento.

Em relação à infração 3, cuja multa exigida corresponde a 1% do valor comercial das mercadorias não tributáveis entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, logo, em consequência, específica às “operações não tributadas” que o recorrente confessa não ter escriturado as notas fiscais, independentemente de má-fé. Mantida a Decisão.

Quanto à infração 4, decorre da falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$3.742,80, em razão da escrituração de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, inerente a quatro CTRC, sendo ineficaz a razão recursal de que se trata de ínfima quantidade de documento, visto que o tributo é um bem social inalienável, independentemente do seu valor e da intenção do sujeito passivo, cuja exigência é proporcional aos documentos fiscais não tributados. Mantida a Decisão.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, no valor de R\$61.787,70, para modificar a Decisão recorrida, apenas, na primeira infração, a reduzindo ao valor de R\$51.687,50, conforme demonstrado à fl. 1.097 dos autos, mantendo-se inalteradas as demais exações.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108875.0022/12-3**, lavrado contra **J.ALVES TRANSPORTES LTDA. - ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.676,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e os dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.111,55**, prevista no inciso XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. PGE/PROFIS