

PROCESSO - A. I. Nº 232957.0004/20-7
RECORRENTE - APK – LOGÍSTICA E TRANSPORTE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JFJ nº 0258-06/21-VD
ORIGEM - INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/05/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0110-12/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **1.** AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. O direito ao crédito somente se configura quando as aquisições dos combustíveis gasolina e álcool se destinam às prestações do serviço de transporte. Os demais itens da autuação são típicos materiais de uso e consumo. Infração 01 parcialmente elidida, em função da decadência. Mantida a Decisão recorrida. **2.** IMPOSTO NÃO DESTACADO NOS DOCUMENTOS. A aquisição de Diesel S500, mercadoria abrangida pelo instituto da Substituição Tributária (CST 060), nesse trajeto é passível de crédito do ICMS. Nas NF-e emitidas pelos Postos de Combustível foram relacionados os Cupons Fiscais emitidos no momento dos abastecimentos dos caminhões. Nesses casos não é necessário o destaque nas NF-e do ICMS-ST como exigido pelo Autuante, assim, esta infração é insubsistente, observada a proporcionalidade nos termos do inciso I, do art. 312 do RICMS/BA. Infração 02 descaracterizada. Modificada a Decisão recorrida. **3.** FALTA DE ESTORNO DOS CRÉDITOS RELATIVOS À PROPORÇÃO DAS PRESTAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. O contribuinte efetuou, antes do início da ação fiscal, em relação ao período de setembro a dezembro de 2016, o estorno dos créditos ora glosados. Infração 03 parcialmente elidida. Declarada de ofício a decadência parcial do crédito lançado. Mantida a Decisão recorrida deste item. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 17/03/2020, o qual exige imposto no valor histórico de R\$ 129.194,99, acrescida de multa de 60%, em face das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.02 – Utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento (01/2015 a 11/2016). R\$2.328,00 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 01.02.39 – Utilização indevida de crédito, concernente ao imposto não destacado em documentos fiscais. Consta que se trata de operações de entrada interestaduais (05 a 12/2016). R\$49.391,45 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – 01.05.23 – Falta de estorno de crédito, relativo à proporção das prestações não tributadas. Está dito que se trata da falta de estorno de crédito fiscal, na mesma proporção das prestações de serviço de transporte de cargas não tributáveis (01/2015 e 12/2016). R\$77.475,54 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei 7.014/96.

Após a devida instrução processual, assim decidiu a 6ª JFJ (fls. 213 a 217):

VOTO

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em valor inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação, não comprovada nos presentes autos.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o indigitado dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Nas situações de aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias não existe o que homologar. Os lançamentos respectivos ocorrem de ofício.

Os documentos contidos nos autos, como, por exemplo, aqueles de fls. 197 a 200, demonstram que houve recolhimento de ICMS no período fiscalizado. Uma vez que a notificação da lavratura ocorreu no mês de julho de 2020, cumpre, de ofício, reconhecer a decadência do direito do Fisco de lançar, nas infrações 01 e 03, as quantias atinentes ao período compreendido entre janeiro e junho de 2015.

Reconhecida a decadência parcial do Auto de Infração, de ofício.

A primeira imputação cuida da utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Constato, no demonstrativo de fls. 09 a 13, que se trata de aquisições internas de gasolina comum, filtro, estribo, rastreador, relé, tampa, flanela etc.

Assiste razão ao autuante ao assinalar que o direito ao crédito somente se configura quando as aquisições dos combustíveis gasolina e álcool se destinam às prestações do serviço de transporte, o que não restou comprovado no caso concreto.

Com relação aos demais itens, são típicos materiais de uso e consumo.

Com efeito, o sujeito passivo é uma transportadora de grande porte, com filiais em todo Brasil. Uma vez possuindo em seu ativo permanente, na sua quase totalidade, caminhões movidos a óleo diesel, a gasolina e o álcool, desde que utilizados para outros fins, não dão direito à utilização do crédito fiscal, visto que inexistentes prestações subsequentes tributadas pelo ICMS. Somente pode haver crédito fiscal se existir a possibilidade de compensação com o débito do imposto nas operações posteriores.

Infração 01 parcialmente elidida, em função da decadência.

Consoante o que já restou exposto no Relatório supra, em referência à infração 02, o que está sendo exigida é a glosa do crédito fiscal de ICMS originário de aquisições de óleo diesel de outras unidades da Federação que, além de não terem os destaques correspondentes nos documentos, tiveram a prestação do serviço de transporte de carga ocorrida fora do território do Estado da Bahia (fls. 17 a 68).

Neste caso concreto, como as compras foram efetuadas em grande volume nos Estados do Maranhão e do Piauí, certamente as operações – além de iniciadas -, foram também concretizadas neles.

Quando ocorre aquisição de combustíveis, no caso específico, óleo diesel, que será empregado em serviços de transporte iniciados e realizados em outros estados, de acordo com o previsto na legislação do imposto, não é possível o aproveitamento do crédito.

Infração 02 caracterizada.

No tocante à infração 03, tanto o estorno de créditos ora exigido pelo Fisco é correto que o contribuinte passou a adotá-lo a partir de setembro de 2016, até dezembro do mesmo ano.

Os levantamentos da proporcionalidade de fls. 69/70 demonstram que os percentuais de prestação de serviço de transporte isento do imposto foram tomados com base em valores declarados pelo próprio impugnante em DMA, bem como nos livros fiscais próprios e o defendente, na peça de impugnação, não apresentou qualquer elemento probatório capaz de refutá-los.

O autuado se apropriou dos montantes totais dos créditos, quando o correto seria ter estornado as quantias atinentes às operações ou prestações isentas ou não tributadas.

De forma acertada, o auditor acolheu os estornos efetuados espontaneamente pelo contribuinte nos meses de setembro a dezembro de 2016, conforme as cópias do livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS) de fls. 197 a 200, e exclui os valores exigidos nesses períodos.

Infração 03 parcialmente elidida, em função da decadência e do acolhimento acima referido.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, na forma abaixo.

MÊS	INFRAÇÃO 01 (R\$)	INFRAÇÃO 02 (R\$)	INFRAÇÃO 03 (R\$)
JUL/15	83,84		2.833,56
AGO/15	52,86		3.108,54
SET/15	66,53		3.257,50
OUT/15	98,34		1.433,64
NOV/15	35,69		2.305,07
DEZ/15	93,01		1.733,99
JAN/16	83,65		1.139,02
FEV/16	57,70		3.370,32
MAR/16	71,10		2.706,23
ABR/16	109,67		736,94
MAI/16	77,77	12.817,89	1.858,56
JUN/16	152,22	4.295,55	3.907,01
JUL/16	119,88	11.284,97	5.378,91
AGO/16	184,43	5.001,05	7.000,25
SET/16	63,41	5.237,28	
OUT/16	62,08	5.729,39	
NOV/16	138,66	3.108,56	
DEZ/16		1.916,76	
TOTAL	1.550,84	49.391,45	40.769,54
TOTAL GERAL			91.711,83

Inconformada com a decisão de piso a Autuada impetrou Recurso Voluntário (fls. 231 a 248) ora apreciado, para apresentar as razões de fato e de direito que ao seu ver devem ser acolhidas.

A peça defensiva foi apresentada pelas Advogadas, Sra. Michelle Pinterich (OAB/PR 21.918) e Sra. Larissa Cunha Poletto (OAB/PR 82.284).

Afirma que o Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser acolhido.

Faz breve síntese fática do PAF, descrevendo as três acusações das quais se defende. Menciona a decisão de piso ora recorrida, que foi julgada procedente em parte, aduzindo que demonstrará a injustiça da acusação que pretende ser cancelada.

Passa a apresentar as razões recursais por infração.

Infração 1

Protesta em relação a decisão de piso que manteve a autuação relativo a tomada de crédito do imposto nas notas fiscais de aquisição de gasolina, óleo diesel, e álcool e outros insumos, recortando a argumentação do voto nos seguintes termos; *são típicos materiais de uso e consumo* e que *“Com efeito, o sujeito passivo é uma transportadora de grande porte, com filiais em todo Brasil. Uma vez possuindo em seu ativo permanente, na sua quase totalidade, caminhões movidos a óleo diesel, a gasolina e o álcool, desde que utilizados para outros fins, não dão direito à utilização do crédito fiscal”*.

Afirma que o crédito de combustíveis, óleos, lubrificantes e aditivos é permitida, remetendo ao art. 309, I, “a” do RICMS/BA, que reproduz. Reforça sua tese defensiva aluzindo ao Parecer SEFAZ nº 01731/2013 que afirma ser possível o creditamento do ICMS no caso dos serviços de transporte inicia-se no território baiano, relativo às aquisições de combustíveis utilizados na prestação dos referidos serviços.

Pede que seja cancelado a infração, especialmente no que concerne às 73 (setenta e três) notas fiscais de aquisição de gasolina e álcool, devendo ser homologado tais créditos.

Mais: Pede que as 9 (nove) notas fiscais de aquisição de peças arroladas na Infração, considerada pelo Autuante como sendo material de uso e consumo, a defendente entende ser insumos na prestação de serviços, são peças aplicadas na prestação de serviços, passíveis de creditamento. Para estribar os argumentos defensivos remete aos art. 19 e 20 da Lei Complementar 87/96 e Jurisprudência do STJ (Julgamento do REsp. nº 1.175.166), possibilitando o creditamento do ICMS os insumos da atividade do estabelecimento.

Nessa senda faz menção ainda a doutrina e outras Jurisprudências, bem como os art. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96, que repete os termos da Lei Kandir, no tocante a não-cumulatividade do imposto.

O Autuado pede, caso as peças não sejam consideradas como insumos, que seja então classificada como Ativo Fixo da empresa, com o aproveitamento dos créditos a 1/48 avos, pois, segundo argumenta, a partir da sua aquisição são incorporados aos veículos.

Infração 2

Em relação a Infração 2, a Autuada aduz que a acusação fiscal não pode subsistir, pois trata de aquisição de Diesel S500, mercadoria abrigada pelo instituto da Substituição Tributária (CST 060), desta forma não foram destacados nas notas fiscais o ICMS. Apresenta uma nota fiscal, no item de Informações Complementares da NF-e onde consta a menção à ST-ICMS.

Aduz ser perfeita a tomada do crédito do diesel, haja visto ser considerado como insumos na prestação de serviços, mencionando mais uma vez o art. 309, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA.

Visando corroborar a tese defensiva anexa as DACTEs, onde a Recorrente afirma que os serviços são iniciados no Município de Simões Filho com destino a Teresina (PI) e que os caminhões retornavam vazios ao estado de origem. Sendo o frete cobrado pela viagem de ida e volta, o que autorizaria a seu ver a tomada dos créditos do diesel.

A Autuada esclarece que o combustível da volta para o Estado da Bahia era realizado no Posto Cacique, que em prazos determinados, emitia nota fiscal fazendo menção aos cupons fiscais dos abastecimentos. Traz ao feito exemplo das NFe 67.782 e 66.875, comparando com controles internos da empresa, para demonstrar serem os mesmos valores entre as NFes x Controle Interno da Autuada.

Ao final pugna pelo cancelamento da Infração 2, pois, segundo entende, ficou demonstrado que os abastecimentos do diesel, nos estados do Piauí e Maranhão forma feitos para possibilitar o retorno dos caminhões que prestaram serviços de transporte.

Infração 3

O autuante fez glosa de créditos do ICMS de acordo com a seguinte metodologia: Do valor total do crédito fiscal oriundo das aquisições de insumos utilizados na prestação de serviço de transporte de carga foi aplicado a proporcionalidade da prestação de serviço de transporte de carga isento em relação ao montante da prestação de serviços realizados no período.

Em relação a essa acusação a Autuada se insurge, protestando que o coeficiente foram aplicados sem a observância dos ditames do inciso I, do art. 312 do RICMS. Esgrimindo que no Demonstrativo da Falta do Estorno de Crédito Fiscal de ICMS, o percentual de proporcionalidade aplicado sobre a totalidade do crédito fiscal oriundo das aquisições de insumos, sem a demonstração de que tais insumos foram aplicados em operações não tributadas neste estado e desta forma não se submetendo ao estorno previsto no art. 312 do RICMS/BA.

Faz alusão a decisão de piso no seguinte recorte: *O autuado se apropriou dos montantes totais dos créditos, quando o correto seria ter estornado as quantias atinentes às operações ou prestações isentas ou não tributadas.*

Aduz que o cálculo foi realizado pelo montante totais do crédito, e que o estorno das operações não tributadas não se coaduna a carta magna, se socorrendo as lições de Heron Arzua, no trecho em que esclarece que são ilegítimas as regras de leis estaduais que mandam borrar o crédito

anterior em função do destino, uso ou da qualificação contábil da mercadoria. Traz também o que determina o art. 155, §2º, inciso I da CF/88, que trata do princípio da não-cumulatividade para robustecer a sua tese.

Pede também o cancelamento da Infração 3 pelas razões já expostas.

Ao final pede o cancelamento do Auto de Infração ora guerreado.

Registro a presença da advogada do Autuado, Sra. Larissa Cunha Loreto, OAB/SC nº 82.284, que efetuou a sustentação oral.

É o Relatório.

VOTO

Acuso a tempestividade do Recurso Voluntário nos termos do art. 171 do RPAF (Decreto nº 7.629/99), desta forma cabe a sua apreciação.

Não foram suscitadas questões preliminares, razão pela qual adentro diretamente as questões de mérito trazidas no Recurso Voluntário (art. 164, III do RPAF).

Infração 1

Compulsando os autos, verifico que o levantamento arrolou notas fiscais de aquisição de gasolina, combustível que não é utilizado em Caminhões. Além disso tem uma nota fiscal de aquisição de flanela, filtros e outros itens que claramente são considerados como material de uso e consumo.

Diferentemente do que trouxe na peça defensiva, na Infração 1 não constam notas fiscais de diesel combustível, aditivos, e outras mercadorias que poderiam ser classificadas como insumos, nos limites da legislação posta.

Superada a tese defensiva em relação aos combustíveis, o autuante pede que caso não sejam considerados como insumos as notas fiscais de aquisição de filtros, flanela e outras mercadorias, que sejam reclassificados para ativo imobilizado, pois os mesmos são empregados nos veículos da empresa.

Nos termos do item 7, da NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, as partes e peças somente serão considerados como ativo imobilizado se, e somente se, a entidade espera usá-los por mais de um período. Os filtros e outras mercadorias listadas na Infração 1, não se enquadram nesse conceito, razão pelo qual rejeito nesse ponto a tese defensiva.

Como a defendente não trouxe aos autos em quais veículos foram aplicados a gasolina e o álcool, fica mantida a infração conforme a decisão de piso, nos termos do art. 143 do RPAF:

“Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”

Infração 2

Na peça defensiva são colecionados aos Autos as DACTEs, onde pude observar que os serviços são iniciados no Município de Simões Filho, com destino a Teresina (PI), e que os caminhões retornavam ao estabelecimento da autuada.

Isso posto, a aquisição de Diesel S500, mercadoria abrigada pelo instituto da Substituição Tributária (CST 060), nesse trajeto é passível de crédito do ICMS. Nas NF-e emitidas pelos Postos de Combustível foram relacionados os Cupons Fiscais emitidos no momento dos abastecimentos dos caminhões. Nesses casos não é necessário o destaque nas NF-e do ICMS-ST como exigido pelo Autuante.

Face ao exposto, a infração 2 é insubsistente.

Infração 3

O autuante fez glosa de créditos do ICMS de acordo com a seguinte metodologia: *Do valor total do crédito fiscal oriundo das aquisições de insumos utilizados na prestação de serviço de transporte de carga foi aplicado a proporcionalidade da prestação de serviço de transporte de carga isento em relação ao montante da prestação de serviços realizados no período.*

Sobre o tema o inciso I, do art. 312 do RICMS assim determina:

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”

O cálculo realizado pelo Autuante não cabe reparo, à luz do que trata a legislação acima citada. Ademais, esta matéria já foi objeto de inúmeras decisões exaradas por este CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF nº 0309/11-02.

De todo o esposado, voto pela procedência da Infração 3 do indigitado Auto de Infração.

Por fim, e por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente processo, nos termos do art. 155 do RPAF:

MÊS	INFRAÇÃO 01 (R\$)	INFRAÇÃO 03 (R\$)
JUL/15	83,84	2.833,56
AGO/15	52,86	3.108,54
SET/15	66,53	3.257,50
OUT/15	98,34	1.433,64
NOV/15	35,69	2.305,07
DEZ/15	93,01	1.733,99
JAN/16	83,65	1.139,02
FEV/16	57,70	3.370,32
MAR/16	71,10	2.706,23
ABR/16	109,67	736,94
MAI/16	77,77	1.858,56
JUN/16	152,22	3.907,01
JUL/16	119,88	5.378,91
AGO/16	184,43	7.000,25
SET/16	63,41	0,00
OUT/16	62,08	0,00
NOV/16	138,66	0,00
DEZ/16	0,00	0,00
TOTAL	1.550,84	40.769,54
TOTAL GERAL		42.320,38

VOTO DIVERGENTE (Infração 2)

Divirjo, com a devida *venia*, do ilustre Relator em prover em parte a infração 2, sob o fundamento de que *“os serviços são iniciados no Município de Simões Filho com destino a Teresina (PI) e que os caminhões retornavam ao estabelecimento da autuada.”*

Na dita infração exige-se ICMS de R\$ 49.391,45, sob acusação de utilização indevida de crédito *“em operações de entrada interestaduais”*, tendo a Decisão recorrida concluído pela subsistência, do que se insurgiu o sujeito passivo alegando ter direito ao crédito do diesel, por se tratar de insumo na prestação de serviços, nos termos do art. 309, I, “c” do RICMS/BA, iniciados no Município de Simões Filho, com destino a Teresina (PI), e que os caminhões retornavam vazios ao Estado de origem. Sendo o frete cobrado pela viagem de ida e volta, o que autorizaria os créditos do diesel.

O aludido dispositivo regulamentar, art. 309, I, “c” do Decreto nº 13.780/12, prevê que:

Art. 309. 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 cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte;

No meu entendimento e interpretação da norma, os combustíveis que dariam direito ao crédito fiscal como insumo seriam os volumes de diesel que efetivamente foram utilizados na prestação dos serviços de transporte no trajeto de Simões Filho (BA), com destino a Teresina (PI), este sim, fato gerador do imposto, inclusive por iniciar a prestação no Estado da Bahia.

Não há previsão legal para utilização de créditos nas aquisições de combustíveis no retorno dos caminhões cheios ou vazios ao Estado da Bahia, por não compreender no contexto de “prestação de serviço de transporte”, pois tal operação de retorno sequer foi iniciada no Estado da Bahia, nem o recorrente comprovou que tais custos compõem da contrapartida da prestação de serviço e que está contida na base impositiva do imposto oferecido à tributação decorrente da prestação.

Diante de tais considerações, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para divergir do voto condutor, apenas quanto à infração 2, e manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado e reformar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232957.0004/20-7, lavrado contra **APK – LOGÍSTICA E TRANSPORTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 42.320,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Francisco Aguiar da Silva Júnior, Henrique Silva de Oliveira, Carlos Henrique Jorge Gantois e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo e Marcelo Mattedi e Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FRANCISCO AGUIAR DA SILVA JÚNIOR – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS