

A. I. Nº - 284119.0001/20-7
AUTUADO - TRANSPORTADORA & COMÉRCIO LUNARDI LTDA
AUTUANTE - JURACI LEITE NEVES JUNIOR
ORIGEM - INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/11/2020

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0129-01/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EMPRESA TRANSPORTADORA. USO INDEVIDO DE CRÉDITOS FISCAIS EM AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS COM FASE ENCERRADA DE TRIBUTAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONDICIONANTE. DESATENDIMENTO DOS PRESSUPOSTOS. A inobservância do contribuinte em emitir notas fiscais de entrada de recuperação de créditos fiscais, consoante ordena a legislação, implica em desatendimento de dever instrumental imprescindível ao uso de créditos fiscais. Alcançada pela decadência os fatos geradores ocorridos em março e abril de 2015. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 10/03/2020, refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$918.638,22, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 01.02.40: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, referente aos meses de março a dezembro de 2015; janeiro, abril, maio, julho a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018 e janeiro a dezembro de 2019.

Descrição dos Fatos:

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documentos fiscais conforme demonstrativos anexos, ressaltando que houve utilização de tais créditos irregulares para deduzir débitos do mês, resultando de recolhimento do ICMS a menor.

Contribuinte escreveu no Livro de Apuração como “VALOR TOTAL DOS CRÉDITOS POR ENTRADAS E AQUISIÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO” valores relativos a supostos créditos fiscais, os quais carecem de comprovação documental, haja Vista que nas notas fiscais de aquisições não há destaque de crédito como também não fora emitido nota fiscal própria para este fim tendo como natureza da operação “Recuperação de crédito”

O mesmo fora intimado para apresentar justificativas sobre o procedimento acima Código de mensagem nº 148543 e 147757, declarou por E-mail (Arquivos Anexo):

Que: “Empresa TRANSPORTADORA E COMERCIO LUNARDI LTDA declara que não faz uso do REGIME DE TRIBUTACAO de utilização do credito presumido de 20% do ICMS devido na prestação de serviços de transporte, declara que apura o Imposto por conta corrente fiscal (debito x credito), conforme previsto no artigo 309, letra C.

Que: “ O aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de combustíveis e/ou lubrificantes por parte do transportador se justifica em face do princípio da não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

As bases legais são entre outros, o artigo 155, § 2º, inciso da Constituição Federal; artigo 19 da LC no 87/96 e os artigos 292, § 1, ITEM V, §3, artigo 309, ITEM I, letra C, RICMS/BA CF/88/Art. 155 e

RICMS/2012, Artigo 298/3º: Poderão ser utilizados como crédito fiscal, pelo destinatário, tanto o imposto da operação normal destacado no documento como o imposto pago por antecipação, sempre que o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária mas que, por qualquer circunstância, tiver sido feita a cobrança antecipada do imposto.

Argumentos não aceito pela fiscalização, pois que a utilização de créditos fiscais por parte de empresa transportadora tem regramento específico (Art.292, §1º, V c/c o §2º do RICMS/2012) o qual prevalece sobre o regramento geral (Artigo 298/3º).

Metodologia de Cálculo.

Consta anexo ao auto de infração planilha denominada “DÉBITO DE ICMS DEVIDO PELO USO DE CRÉDITO FISCAL A MAIOR QUE O DESTACADO NAS NF DE ENTRADAS” onde é detalhado a utilização indevida do crédito fiscal por mês de apuração do ICMS.

Enquadramento jurídico:

Baseado no entendimento dominante no CONSEF exarado no acórdão JJF nº 0067-05/19 de 11/07/2019 na lavra do Sr. Relator Vladimir Miranda Morgado (anexo aos autos), o qual amolda-se perfeitamente na situação jurídica objeto deste auto de infração, adaptamos:

“Empresa transportadora. Uso indevido de créditos fiscais em aquisições de combustíveis lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, para emprego em prestações de serviços tributadas pelo ICMS com fase encerrada de tributação. Obrigação acessória condicionante. Desatendimento dos pressupostos de inobservância do contribuinte em emitir notas fiscais de entrada de recuperação de créditos fiscais, consoante ordena a legislação, implica em desatendimento de dever instrumental imprescindível ao uso de créditos fiscais em conformidade ao §6º do art.309 do RICMS-BA que inadmite o uso de créditos não destacados em documento fiscal, e ao art.292 do mesmo veículo normativo, no qual só permite o seu aproveitamento caso sejam atendidas determinadas solenidades.

Ressaltamos que:

Para as operações que envolvem combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, num instante em se fez anteriormente à substituição tributária e não há mais débitos de imposto a destacar no documento de saída, o Regulamento baiano do ICMS prevê medidas diferentes, vejamos

Regra Geral: A cargo do emitente da NFe: Art. 309, § 6º do RICMS/2012:

“Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”

Regra extraordinária: A cargo do destinatário da NFe: Art.292, §1º, V, c/c o §2º do RICMS/2012.

Caso o documento fiscal saia sem o referido destaque, pode o recebedor da mercadoria, alternativamente, utilizar o crédito nas aquisições internas, desde que emita nota fiscal neste sentido a título de “Recuperação de Crédito” e elencar nela os documentos de aquisição, calculando sobre o montante total a quantia a ser apropriada.

Por fim, destaco trecho no didático acórdão JJF nº 0067-05/19:

“Veja-se que, pelo §2º, do art.113 do CTN, as obrigações acessórias podem ser criadas no interesse da arrecadação do tributo, de tal modo que, para repercutirem negativamente nesta última — o uso de créditos não destacados em notas fiscais, precisa o sujeito ativo exigir do contribuinte a prestação de medidas acautelatórias.

Logo, para ser autorizado o uso dos créditos fiscais não destacados em documentos fiscais, hipótese em que emperraria, em princípio, o seu aproveitamento, é exigido do contribuinte que atenda determinados requisitos.

Enquanto assim não proceder, não poderá o destinatário utilizar o crédito (sic.), para se valer da expressão adotada pelo próprio legislador”.

Enquadramento Legal: art. 29 e art. 31, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 309, § 6º do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 20/05/20 (via AR à fl. 26) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 16/07/20, peça processual que se encontra anexa às fls. 28/32.

Em sua peça defensiva, a Impugnante inicia fazendo um breve resumo sobre a acusação fiscal, transcrevendo, ainda, a imputação que deu origem ao Auto de Infração.

Em seguida faz breve comentário sobre o princípio da não cumulatividade, transcrevendo o art. 155, II e § 2º, da CF e o art. 19 da LC 87/96.

Traz a colação também o art. 292, § 1º, “V”; c/c § 2º do RICMS/2012, aduzindo que os mesmos fundamentaram a autuação.

Alega que o dispositivo do Regulamento acima, traduz regras a serem observadas “pelo contribuinte substituído” que pratica “operação subsequente” com “mercadoria com imposto retido ou antecipado”.

Argumenta que, no caso concreto, a autuada adquire o combustível “como insumo de sua atividade de transporte”, ou seja, como consumidora final, e que dessa forma “não pratica operação subsequente com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado”, hipótese em que seria obrigada a cumprir as regras do art. 292, acima apontado.

Ressalta que na condição de consumidora final “se credita do imposto incidente sobre o insumo, pela alíquota interna, sem qualquer relação como o imposto cobrado no regime da substituição tributária ou por antecipação.

Assinala que não se deve confundir a condição de consumidor final do insumo combustível, com o serviço de transporte, em que o consumidor final é adquirente desse serviço.

Questiona o fato de se exigir do consumidor final, a emissão de nota fiscal de entrada de insumo adquirido no varejo, em alguns casos com crédito inferior a cinco reais. Entende que tal prática não passa de um artifício injustificável para impedir ou tentar inviabilizar o creditamento previsto na Constituição Federal.

Acrescenta que apesar da existência do art. 113 do CTN autorizar normatização de obrigações acessórias no interesse da administração tributária, estas devem obedecer ao princípio da razoabilidade.

Enfatiza que o transportador não realiza operação subsequente com a mencionada mercadoria.

Ao final, considera que a exigência prevista na art. 292 do RICMS-Ba, aparentemente sem similar nos demais estados, é completamente desarrazoada, e pede a anulação do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 49/55, preliminarmente destacando que o Auto de Infração não enseja em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, tendo o sujeito passivo exercido plenamente seu direito ao contraditório e a ampla defesa, inclusive adentrando no mérito, numa prova cabal de que a acusação fiscal foi perfeitamente entendida pelo autuado, visto que as infrações foram devidamente tipificadas e documentadas, sendo os seus demonstrativos claros e inteligíveis.

Quanto as alegações sobre a regra prevista no art. 292, do Regulamento do ICMS, de que afronta a constituição federal e o CTN, contesta apontando o disposto no artigo 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Ressalta que não cabe ao contribuinte atuar no sentido do descumprimento da aplicação de regras normatizadas por Decretos por entendê-las serem violadoras de princípios e/ou normas constitucionais, pois assim atuando estaria fazendo as vestes de legislador criando normas legais, o que, num estado democrático de direito, seria inadmissível.

Quanto aos demais tópicos levantados pela defesa, assevera que a mesma se esquivou de discorrer que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia estabelece normatização no sentido de estabelecer critérios para que empresas TRANSPORTADORAS possam utilizar crédito fiscal a que têm direito nas compras de insumos (combustíveis e pneus).

Acrescenta que em momento algum o Regulamento impede que as empresas utilizem o crédito fiscal, porém aponta as normas da sua utilização.

Quanto ao mérito, pontua que o RICMS/2012 normatizou duas regras, nos casos de aquisição por contribuinte consumidor final de insumos sem destaque do crédito fiscal, mas com direito ao mesmo:

Regra Geral: A cargo do emitente da NFe:

Art. 309, § 6º do RICMS/2012:

“Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”

Regra extraordinária: A cargo do destinatário da NFe:

Art.292, § 1º, V, c/c o § 2º do RICMS/2012.

Caso o documento fiscal saia sem o referido destaque, pode o recebedor da mercadoria, alternativamente, utilizar o crédito nas aquisições internas, desde que emita nota fiscal neste sentido a título de “Recuperação de Crédito” e elencar nela os documentos de aquisição, calculando sobre o montante total a quantia a ser apropriada.

Conclui aduzindo que a defesa se limitou a tentar desconstituir o auto de infração sem qualquer fundamento previsto no RPAF, e que o CONSEF já se posicionou sobre o assunto em exame, e cita o Acórdão nº 0067-05/19.

Ao final, mantem a autuação nos moldes como foi lavrada, requerendo o julgamento pela Procedência.

VOTO

Inicialmente, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada.

A descrição dos fatos que consta no Auto de Infração, explicita de forma clara o teor da ação fiscal, tendo o impugnante comparecido em sede de defesa, abordando com clareza e precisão todos os aspectos do lançamento realizado, demonstrando ter plena ciência dos motivos da autuação, não se podendo falar da presença de cerceamento de defesa.

Destarte, não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo o imposto e sua base de cálculo, apurados consoante os levantamentos e demonstrativos acostados aos autos. Foram observados, portanto, todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99, não havendo do que se cogitar qualquer hipótese de nulidade da autuação.

Em preliminar de mérito, apesar de não ter sido objeto de arguição pelo sujeito passivo, verifico que a infração que deu origem ao Lançamento de Ofício em lide, a qual está relacionada com pagamento a menor do imposto, em função da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, se submete ao regramento do art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), onde há a homologação tácita do lançamento (pagamento), após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Portanto, considerando que o ato de lançamento formalizado através do presente Auto de Infração se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 20/05/2020, os fatos geradores ocorridos em março e abril de 2015, foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados nessas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V do CTN, que apresenta o seguinte teor:

Art. 156 – Extiguem o crédito tributário:

(...)

V – a prescrição e a decadência.

Adentrando no mérito, o Auto de Infração em exame versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal, pelo fato da empresa transportadora ter lançado os referidos créditos fiscais diretamente

das notas de aquisição de combustíveis, com fase de tributação encerrada, não obstante tais documentos fiscais não exibirem o destaque do imposto para propiciar o aproveitamento pelo destinatário.

De antemão, vale frisar que o autuado, em sua contestação, não discute o volume de crédito glosado pela auditoria, pelo que considero, dessa forma, incontroversa a questão relativa ao montante exigido, ou seja, como corretos os valores constantes das planilhas acostadas aos autos, sobretudo o demonstrativo denominado “DÉBITO DE ICMS DEVIDO PELO USO DE CRÉD. FISCAL A MAIOR QUE O DESTACADO NAS NF DE ENTRADAS”, cujos totais mensais (coluna F), foram transportados para o demonstrativo de débito do auto de infração.

O autuado, efetivamente, se insurge é sobre a exigência contida no art. 292, §2º do RICMS/2012, considerando que a mesma fere o princípio da cumulatividade, e que apesar da disposição contida no art. 113 do CTN, autorizar normatização de obrigações acessórias no interesse da administração tributária, estas devem obedecer ao princípio da razoabilidade.

Todavia, tratando-se de empresa transportadora, a utilização do crédito fiscal em aquisições de combustíveis com fase encerrada de tributação, é condicionada. A inobservância do contribuinte em emitir notas fiscais de entrada de recuperação de créditos fiscais, consoante ordena a legislação, implica em desatendimento de dever instrumental imprescindível ao uso de créditos fiscais

A princípio, a regra geral constante no artigo 309, § 6º do Regulamento do ICMS/BA, já estabelece condições para a utilização do crédito tributário:

§ 6º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”.

Para as operações que envolvem combustíveis, num instante em que se fez anteriormente a substituição tributária e não há mais débitos de imposto a destacar no documento de saída, o Regulamento baiano do ICMS estabelece regras mais específicas: pode o documento fiscal conter o destaque do imposto, nas saídas de combustíveis para transportadoras, com o fito de propiciar o uso do crédito por parte do destinatário; entretanto, caso o documento fiscal saia sem o referido destaque, pode o recebedor da mercadoria, alternativamente, utilizar o crédito nas aquisições internas, desde que emita nota fiscal neste sentido a título de “Recuperação de Crédito”, e elencar nela os documentos de aquisição, calculando sobre o montante total a quantia a ser apropriada.

As mencionadas regras estão estabelecidas nos comandos inseridos no art. 292, §1º, V, c/c o §2º do mesmo dispositivo legal, ambos do RICMS-BA, a saber:

“Art. 292. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterà, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: ‘ICMS pago por substituição tributária’ (Ajuste SINIEF 4/93).

§ 1º Nas saídas, para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, nas hipóteses a seguir indicadas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente do documento fiscal, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for por ele conhecida, observada, em qualquer caso, a alíquota aplicável, devendo o remetente estornar o débito correspondente, no final do mês, no item “008 - Estornos de Débitos” do Registro de Apuração do ICMS:

(...)

V - combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, para emprego em prestações de serviços tributadas pelo ICMS, observada a ressalva constante no inciso III do caput do art. 270;

(...)

§ 2º Não sendo o documento fiscal emitido na forma do § 1º deste artigo poderá o destinatário utilizar o crédito, nas aquisições efetuadas neste Estado, adotando os seguintes procedimentos:

I - emitir nota fiscal para este fim, tendo como natureza da operação “Recuperação de crédito”;

II - indicar ou relacionar na nota fiscal de que cuida o inciso I deste parágrafo o documento ou documentos de aquisição, e calcular sobre o valor total o crédito a ser utilizado, pela alíquota vigente para as operações internas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior ao preço de mercado das mercadorias” (grifo nosso).

Portanto, resta claro que a legislação baiana exige que o aproveitamento do crédito só seja possível mediante o atendimento das regras previstas no dispositivo legal acima mencionado.

Saliento ainda, que semelhante matéria já foi objeto de julgamento neste Conselho de Fazenda, tendo sido proferido o Acórdão JJF Nº 0067-05/19, que julgou procedente a ação fiscal que se assemelha a esta, onde o Ilustre Relator considerou o que segue:

“Veja-se que, pelo §2º, do art. 113 do CTN, as obrigações acessórias podem ser criadas no interesse da arrecadação do tributo, de tal modo que, para repercutirem negativamente nesta última – o uso de créditos não destacados em notas fiscais -, precisa o sujeito ativo exigir do contribuinte a prestação de medidas acautelatórias. Logo, para ser autorizado o uso dos créditos fiscais não destacados em documentos fiscais, hipótese em que emperraria, em princípio, o seu aproveitamento, é exigido do contribuinte que atenda determinados requisitos. Enquanto assim não proceder, não “poderá o destinatário utilizar o crédito” (sic.), para se valer da expressão adotada pelo próprio legislador”.

Acompanho o entendimento acima esposado, que refuta o argumento do contribuinte de que poderia utilizar o crédito sem cumprir a condição imposta pela legislação.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em razão da exclusão das ocorrências de 31/03/2015 e 30/04/2015, no demonstrativo de débito original, por terem sido alcançadas pela decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **284119.0001/20-7**, lavrado contra **TRANSPORTADORA & COMÉRCIO LUNARDI LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$898.680,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2020.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR