

PROCESSO - A. I. Nº 281231.0011/18-9
RECORRENTE - TRANSPORTAR TRANSPORTES EIRELI
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTARIO - Acórdão 5ª JJF nº 0067-05/19
ORIGEM - INFAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/08/2021

2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0100-12/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. EMPRESA TRANSPORTADORA. 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. Mantida Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão JJF Nº 0067-05/19, que julgou pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 21/12/2018, em razão da seguinte irregularidade:

***Infração 01 – 01.02.40:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is), no montante de R\$842.316,31, que tem como escopo a falta de recolhimento de ICMS, em função do uso indevido de créditos fiscais para compensação na apuração do imposto destacado nos demonstrativos correspondente as NFE entradas, (fls.08/09).*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal - JJF, apreciou a lide no dia 09/05/2019, fls. 26 a 29, onde decidiu pela **Procedência do Auto de Infração**, por unanimidade, fundamentado o seu acórdão JJF Nº 0067-05/19 com voto do relator de primeiro grau, abaixo transcrito:

VOTO

Cabe apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

A defesa foi ofertada dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória possui procuração nos autos, apensada à fl. 132, além de conferir a assinatura da peça impugnatória com o documento de identificação de fl. 133.

Identificado o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranjo aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Outrossim, importantíssimo assinalar que nesta contenda não há discussões sobre o volume de crédito glosado pela auditoria, quedando-se incontroversa esta questão, atinente à liquidação do valor. Neste pensar, são tidos como corretos os valores constantes dos arquivos digitais e apontados no demonstrativo analítico denominado crédito fiscal a maior que o destacado na nota fiscal e no demonstrativo denominado débito de ICMS devido pelo uso de crédito fiscal a maior que o destacado nas NF de Entradas, cujos totais mensais deste último (coluna H), foram transportados para o demonstrativo de débito do auto de infração.

A irregularidade decorreu do fato da empresa transportadora ter lançado créditos fiscais diretamente das notas de aquisição de combustíveis, neste momento da cadeia produção/consumo, com fase de tributação encerrada, sem embargo destes documentos fiscais não exibirem o destaque do imposto para propiciar o aproveitamento pelo destinatário, cabendo ao emitente estornar os débitos fiscais no final de cada período de apuração.

Como ponto de partida, a exigência está fundamentada no §6º, do art. 309 do RICMS-BA, de transcrição obrigatória:

“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:

(...)

§ 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” (negritos da transcrição).

Logo, esta é a regra geral prevista na legislação baiana de regência, de modo a condicionar o uso do crédito fiscal a um procedimento protocolar, qual seja, o destaque do imposto, pelo **remetente**, no documento fiscal, ou, quando ausente, emissão de nota fiscal complementar.

Esta, portanto, é uma obrigação atribuída ao **remetente** da mercadoria, vale a pena repetir.

Para as operações que envolvem combustíveis, 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 da regra geral enunciada anteriormente**: 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.

Tais raciocínios são extraídos dos 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 conterá, 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” (destaques da reprodução).

Cumpra apenas registrar, que não é o contribuinte optante pelo crédito presumido, na forma do art. 270, III do RICMS-BA, até porque a autuação ficaria prejudicada caso tal particularidade se configurasse.

Traz o sujeito passivo, mandamentos constitucionais contidos no inciso II, do §2º do art. 155, que em regra, determinam que a não incidência acarreta a **impossibilidade** de uso do crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes.

O fato é que o aproveitamento do crédito **só será possível se**, não vindo a aquisição com destaque do tributo, o destinatário expedir nota fiscal para poder compensar com os débitos resultantes das prestações subsequentes dos serviços de transporte.

Tal formalidade se expressa de fundamental importância para se autorizar o uso do crédito.

Note-se que esta é uma situação extraordinária, vale dizer, permitir-se a apropriação de créditos, mesmo que os

montantes não venham realçados nos documentos de aquisição.

*E por ser uma situação extraordinária, a **admissão do creditamento de valores não lançados em documentos fiscais**, soa razoável que o legislador regulamentar se cerque de cautelas para admitir o aproveitamento dos valores para compensação, até para proporcionar um controle mais efetivo do lançamento das notas de aquisição emitidas sem destaque do ICMS, cujos números necessariamente deverão constar na nota de entrada de recuperação de crédito para conferência dos valores.*

*A satisfação dos procedimentos previstos no §2º, do art. 292 do citado Regulamento, vai além do cumprimento de uma obrigação acessória independente. Pode-se dizer que tal obrigação acessória é do tipo condicionante, isto é, precisa ser atendida **primeiro** para habilitar o sujeito passivo ao preenchimento de condições que repercutam na liquidação da obrigação principal.*

*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.*

Após o atendimento das condicionantes previstas na legislação tributária, poderá o contribuinte, mediante processo regular, solicitar previamente do Estado da Bahia o aproveitamento dos créditos fiscais, depois de verificada a sua legitimidade, na forma do art. 315 do RICMS-BA, cuja reprodução aqui se faz necessária:

*“**Art. 315.** A escrituração do crédito **fora dos períodos** de que cuida o art. 314 **dependerá de autorização** do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.*

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§ 2º Sobrevindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

*§ 3º A **escrituração** dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada **em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.***

§ 4º Na escrituração extemporânea do crédito fiscal autorizado pelo titular da repartição fazendária, o contribuinte deverá lançar cada documento fiscal no registro de entradas, salvo se o documento fiscal já tiver sido lançado” (negritos da transcrição).

Por tais razões, considero a autuação PROCEDENTE.

Inconformado com a Decisão de Piso o contribuinte apesenta Recurso Voluntario, fls. 43/46, onde arguiu o princípio da não cumulatividade. Pontua que a CF/88 consagrou o referido princípio, previsto no art. 155, § 2º (reproduzido) vinculando os Estados e o Distrito Federal a tal preceito.

Salienta ainda que em consonância com o referido preceito constitucional a Lei Complementar nº 87/96, garantiu a apropriação de crédito de ICMS. Reproduz os arts. 19 e 20. Destarte, pretendeu com este dispositivo respeitar ao alcance de não cumulatividade, a qual restringe o creditamento somente nas hipóteses de isenção e não incidência, para transcrever o art. 93, “i” e “f” do RICMS/97 do Estado da Bahia.

Assevera que os combustíveis estão sujeitos ao regime de Substituição Tributária e o ICMS não é destacado na Nota Fiscal de Venda de combustíveis quando a venda é efetuada por contribuinte substituído, na forma do art. 292 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12) – transcrito na peça recursal, que no parágrafo 1º, V, faculta ao posto de combustível a destacar o ICMS quando a mercadoria for destinada a transportador, contudo não obriga a proceder o destaque:

Repele a acusação que pelo fato do imposto não estar destacado no Documento Fiscal não retira do adquirente da mercadoria o direito ao crédito que é uma norma constitucional e não pode ser restringida por um simples regulamento de ICMS norma acessória que, no caso o Estado da Bahia, exige a emissão da nota fiscal tendo como natureza da operação “*Recuperação de Crédito*”

indicando os documentos de aquisição, calculando o valor do crédito e no final do período de apuração, emite-se a referida nota fiscal relacionando todas as aquisições do mês.

Explica que o contador não observou a legislação e simplesmente apropriou o crédito através de escrituração do próprio documento de aquisição dos combustíveis, a autoridade fiscal glosou o crédito, que redundou no presente Auto de Infração.

Entendimento que aproveitamento do crédito é uma norma constitucional, não podendo ser desconstituída por um simples erro de inobservância de uma regra complementar e que, poderia sim, a autoridade fiscal ter aplicado a penalidade de multa de R\$460,00, conforme o Arts. 41 e 42 da Lei nº 7.014/96, para cada mês que deixou de cumprir a obrigação acessória, de nota fiscal de ressarcimento de crédito, podendo ainda os julgadores na forma do § 7º proceder o cancelamento da multa, haja vista que não implicou em falta de recolhimento de imposto nem pratica dolo, fraude ou simulação, sendo um desconhecimento do contribuinte desta obrigação acessória.

Requer o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento do dia 13/11/2019, este colegiado converteu os autos à INFAZ DE ORIGEM com o seguinte fundamento:

“Considerando o inconformismo com a Decisão de Piso o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário onde arguiu em Contestação o princípio da não cumulatividade. A Constituição Federal de 1988 consagrou o referido princípio, previsto no art. 155, § 2º vinculando os Estados e o Distrito Federal a tal preceito,

Asseverando que os combustíveis, estão sujeitos ao regime de Substituição Tributária e o ICMS não é destacado na Nota Fiscal de venda de combustíveis quando a venda é efetuada por contribuinte substituído, na forma do art. 292 do Decreto nº 13.780/12: (RICMS/12), que no parágrafo 1º, V, faculta ao posto de combustível a destacar o ICMS quando a mercadoria for destinada a transportador, contudo não obriga a proceder o destaque:

Considerando que a acusação pelo fato do imposto não estar destacado no Documento Fiscal não retira do adquirente da mercadoria o direito ao crédito que é uma norma constitucional e não pode ser restringida por um simples regulamento de ICMS norma acessória que no caso o Estado da Bahia exige a emissão da nota fiscal tendo como natureza da operação “Recuperação de Crédito” indicando os documentos de aquisição e calculado o valor do crédito; no final do período de apuração emite-se a referida nota fiscal relacionando todas as aquisições do mês.

Pelo exposto, essa 2ª CJF decidiu converter o processo em diligência a INFAZ DE ORIGEM, para que sejam adotadas as seguintes providências

INFAZ DE ORIGEM (AUTUADO)

Intimar o estabelecimento autuado, com vista atender o direito do transportador, cuja, natureza da operação “Recuperação de Crédito” que é uma norma constitucional, e em atendimento às obrigações acessórias o contribuinte adquiriu óleo diesel para sua frota.

Então: solicitamos apresentar todos os comprovantes de pagamentos das respectivas notas fiscais de compra de óleo diesel junto a empresa LOPÊS LEMOS COMERCIO DE COMBUTIVEL LTDA, nome de fantasia POSTO NEGO VEIO, CNPJ 00.231.792/0001-05, Inscrição Estadual nº 040.550.547, do período fiscalizado.

Após o sujeito passivo se manifestar, o processo deve ser encaminhado ao autuante para que preste uma nova informação fiscal, daí concluir o julgamento.”

Nas fls. 63 a 67, constam ARs e termos de ciência das partes dos autos (autuante e o ora recorrente).

O representante do recorrente se manifesta na fl. 69, sendo que, após reproduzir parte da diligência solicitada, esclarece que os pagamentos aos fornecedores são normalmente procedidos com cheque de terceiros, motivo pelo qual não conseguiu comprovar a efetiva realização dos pagamentos.

Em nova informação fiscal, fls. 74/76, o autuante, após verificar a declaração da autuada, pontua que já fora prestada esses esclarecimentos, como também, feita na decisão de piso. Reproduz trechos de confirmação da autuação e da decisão de Primeira Instância quanto ao fato de a matéria está clara, conforme § 6º, do art. 309 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Repisa que como a matéria em questão envolve mercadorias sujeita ao pagamento antecipado do imposto, o Diploma Regulamentar mencionado também prevê qual procedimento deve ser adotado, disposições contidas no seu artigo 292 (reproduzida).

Percebe-se que a autuada em nenhum momento adotou os procedimentos exigidos na legislação deste Estado para uso do crédito fiscal relacionado. Portanto, o procedimento fiscal foi pautado nas disposições contidas no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, Diploma Regulamentar que a defesa afirma, ser um simples regulamento do ICMS.

Destaca que as exigências e orientações contidas no RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, apesar de ser de natureza obrigacional de fazer, tratada tanto no Código Tributário, como nas demais legislações aplicadas, como “obrigações acessórias”, possui importância crucial a respeito da matéria, em especial a de efetivamente controlar o montante devido do ICMS a ser creditado pelo destinatário, nas situações em que não haja destaque de ICMS na nota fiscal que acoberta a compra da respectiva mercadoria.

Pondera que o direito ao crédito fiscal é constitucionalmente garantido, conforme menciona a Diligência, mas, também é a necessidade de se compensar somente o que foi cobrado nas etapas anteriores, conforme estatuído no inc. I, do §2º, do art. 155 da CF.

Sustenta que as orientações e exigências contidas nos dispositivos regulamentares citados, visam, salvo engano, entre outros fins, conhecer-se os montantes cobrados nas etapas anteriores, através das informações prestadas pelo vendedor/remetente. Ressalva que mesmo não ocorrendo dessa forma, ainda pode o destinatário adotar o procedimento de emissão de nota fiscal de entradas com as observações pertinentes, a exemplo de base de cálculo e alíquotas.

Acrescenta que a justificativa do contribuinte dada para não atender à solicitação posta na Diligência, salvo engano contraria princípios contábeis, a exemplo da necessidade de escrituração a débito (recebimentos de cheque) e a crédito (pagamento a fornecedores).

Finaliza pedindo a manutenção da decisão *a quo*, que julgou procedente, por unanimidade, o Auto de Infração.

E o Relatório.

VOTO

Trata o presente Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, no sentido de modificar a decisão da 5ª JF, Acórdão JF Nº 0067-05/19, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração, no valor de R\$842.316,31, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao destacado no documento fiscal, conforme demonstrativo de débito, vide fls. 8 e 9.

Não consta alegações de nulidades em suas razões.

Quanto ao mérito, na contestação do Autuado, objeto do Recurso Voluntário apresentado, o Recorrente cita o art. 155, § 2º, alegando que não pode prosperar a autuação, haja vista estar em consonância com os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Ainda Discorreu sobre o princípio da legalidade, o conceito de Estado de Direito, e completou afirmando que o art. 93, I, “f” do RICMS/BA, lhe concede o direito ao uso do crédito fiscal nas entradas de combustíveis, lubrificantes e óleos, por ser prestador do serviço de transporte, **desde que cumpra as obrigações acessórias e declaratórias**, tendo como condicionante primeiro, habilitar o sujeito passivo ao preenchimento de condições que repercutam na liquidação da obrigação principal.

Para ter efeito e direito ao que diz o art. 292 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), o contribuinte **deverá emitir nota fiscal**, declarando no corpo da respectiva nota fiscal o valor correspondente ao crédito fiscal a ser utilizado a título de **“Recuperação de Crédito”**.

O contribuinte quis entender que o aproveitamento do crédito fiscal é uma norma constitucional. Não corroboro com a arguição dos arts. 41 e 42 da Lei nº 7.014/96, pois a multa proposta refere-se a descumprimento de obrigação principal, quando não há emissão de documento fiscal, que é o caso, inclusive expressamente reconhecido pelo Recorrente.

Este colegiado de segundo grau, converteu os autos em diligência e deu mais uma oportunidade às partes empresariais de trazer alguma prova que conteste a autuação, nem que seja por amostragem. No entanto, vejo que o mesmo não fez jus à sua oportunidade, e deu como informação, que *“os pagamentos aos fornecedores são normalmente procedidos com cheque de terceiros, motivo pelo qual não conseguiu comprovar a efetiva realização dos pagamentos”*. Assim, a simples negação da autuação, não prova o contrário.

Analisando as razões recursais e a oportunidade dada ao contribuinte de trazer provas através de diligência, verifico que o recorrente, tão somente, repete as razões da impugnação que já foram devidamente analisadas pela JJF, sem novamente, trazer provas que contrarie a autuação. Portanto, deve ser mantida a decisão de piso, sendo inteiramente subsistente.

Assim, por entender que não merece reparo a Decisão de piso, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para acompanhar o voto da JJF, julgando PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281231.0011/18-9**, lavrado contra **TRANSPORTAR TRANSPORTES EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$842.316,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS