

A. I. Nº - 293873.0014/19-9
AUTUADO - TRANSPANORAMA TRANSPORTES LTDA.
AUTUANTES - RITA DE CASSIA BITTENCOURT NERI
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/08/2022

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0148-04/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou caracterizado que a infração imputada não se refere a utilização de crédito fiscal pelo contribuinte autuado em valor superior ao destacado em documentos fiscais. O autuado, na condição de empresa prestadora de serviços de transportes, utilizou créditos fiscais decorrentes de aquisições de combustíveis e lubrificantes para utilização nos veículos que utiliza para consecução de suas atividades. Ficou evidenciado que o contribuinte substituto emitiu notas fiscais de vendas sem destaque do imposto, o qual fora pago anteriormente, para efeito da utilização dos créditos fiscais, enquanto que o autuado, na condição de adquirente das mercadorias, não observou a obrigação de emitir notas fiscais de entradas a título de “*recuperação de créditos fiscais*”, consoante ordena a legislação nos termos do art. 292, § 2º, incisos I e II, do RICMS-BA/BA, implicando apenas em descumprimento de dever instrumental, que sujeitaria o contribuinte a penalidade compatível estabelecida pela legislação específica. Afastadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime. Vencido voto do Relator.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 11/12/2019, exige o valor de R\$ 2.892.953,69, inerente aos anos de 2016, 2017 e 2018, conforme demonstrativo à fl. 14 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 17, 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), relativo aos anos de 2016, 2017 e 2018, conforme demonstrativo à fl. 14 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 17. Lançado ICMS no valor de R\$ 2.892.953,69, com enquadramento nos artigos 29 e 31 da Lei 7.014/96, c/c art. 309, §6º, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresenta suas razões de defesa às fls. 21/41-A, com documentações anexas, conforme a seguir:

Diz ser uma pessoa jurídica de direito privado, regularmente inscrita no CNPJ sob nº 01.937.440/0006-47, estabelecida na Av. Transnordestina, nº 2590, CEP 44.061-00, Bairro Papagaio, no Município de Feira de Santana/BA, vem, respeitosamente, por intermédio de seu procurador, com escritório na Rua Vereador Basílio Sautchuk, nº 856, 17º andar, Ed. Evolution, Zona 01, CEP: 87013-190 - Maringá/PR (Anexo I), onde recebe notificações e intimações, com fulcro no art. 123, do Dec. nº 7.629/1999 (RPAF), apresentar impugnação, em face do auto de infração em comento lavrado de

ofício pela autoridade fazendária lotado na INFAZ de Centro Norte, o que o faz pelos motivos de fato e de direito que passa a expor adiante.

I. DOS FATOS

Registra que é uma empresa situada no Município de Feira de Santana/BA, e atua no ramo de “*transporte rodoviário de carga em geral, intermunicipal, interestadual e internacional, transporte rodoviário de produtos perigosos; agenciamento de carga, exceto para o transporte marítimo; depósito de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis*”, conforme se observa na cláusula terceira de seu contrato social (Anexo II).

Destarte, no exercício do seu objeto social, apura créditos de ICMS sob o regime normal de tributação, compensando-os com débitos nas etapas subsequentes, em observância ao regime da não-cumulatividade e da legislação estadual.

Diz que, no entanto, em 16/12/19, tomou ciência da lavratura do auto de infração de ICMS em seu desfavor, referente ao período de 03/2016 a 12/2018, totalizando o crédito tributário no valor de **R\$ 2.892.953,69**, já considerando juros e multa, sob os seguintes argumentos (fls.1).

Infração 01.02.40 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no (s) documento (s) fiscal (is)

Aduz que a Autuação aponta como infringidos os art. 29 e 31, da Lei 7.014/96 c/c art. 309, §6º do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, aplicando-se multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal de ICMS tido como utilizado de forma irregular, com fundamento no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da lei 7.014/96.

Em decorrência da glosa dos créditos da Impugnante, a fiscalização lavrou ainda o Auto de Infração de nº 2938730013/19-2, apontando a infringência ao art. 27, § 3º da Lei nº 7.014/96 c/c art. 310 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, aplicando a multa de 60% sobre o saldo credor não estornado, no valor de **R\$ 152.821,49**, alegando a seguinte infração:

Infração 01.05.26 - “Manutenção de Saldo Credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS”,

Diz que, em que pesem seus fundamentos legais, o lançamento tributário é nulo e insubsistente e deve ser cancelado, seja pelas nulidades incorridas no procedimento fiscal, seja pelos erros e equívocos perpetrados pela autoridade fiscal na apuração da base de cálculo, nos termos adiante aduzidos.

II. PRELIMINARES

II.1 DA ESTRITA NECESSIDADE DE REUNIÃO DOS PROCESSOS

Consigna que, conforme exposto na síntese fática, o presente processo tem como fundamento a utilização indevida de crédito de ICMS, no período de 03/2016 a 12/2018, sendo que em decorrência da glosa dos créditos, a fiscalização lavrou ainda o Auto de Infração de nº 2938730013/19-2, aplicando a multa de 60% sobre o saldo credor não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS, relacionado ao mesmo período.

Diz que o presente auto de infração de nº 2938730014/19-9 (crédito indevido de ICMS) e o de nº 2938730013/19-2 (saldo credor não estornado decorrente de crédito indevido de ICMS) são conexos, sendo este último consequência do presente auto, de modo que, uma vez reconhecida a nulidade deste processo e da regularidade dos créditos fiscais, não haverá como subsistir o auto de infração correlato ao saldo credor decorrente de utilização indevida de crédito ICMS.

Assim sendo, tendo em vista o princípio da eficiência (art. 37, CF) e a fim de evitar decisões contraditórias sobre os mesmos fatos, os processos administrativos devem ser reunidos para julgamento em conjunto, como processos conexos.

Isto posto, requer-se a reunião dos Autos de Infrações de nº 2938730014/19-9 com o de nº 2938730013/19-2, a fim de garantir a distribuição e julgamento em conjunto deles.

II.2 DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL E DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DA LAVRATURA E CIÊNCIA DO TERMO DE INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO

Salienta que o procedimento fiscal tratado nos presentes autos se eiva de inegável nulidade, posto que inobservante de regras procedimentais imperativas à sua devida instauração e desenvolvimento de forma a afrontar de maneira evidente o princípio da Legalidade.

Isso porque, compulsando todos os termos dos autos, diz constatar a total ausência de ciência à Impugnante do Termo de Início da Fiscalização, em desacordo com normativa expressa no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, segundo dispõe o art. 196 do CTN, que destaca. Cita, também, os artigos 28, I e 29 do RPAF/BA.

Pontua que os casos de dispensa da lavratura do Termo de Início de Fiscalização não se aplicam ao presente caso, merecendo destacar a importância de tal documento e sua ciência ao Impugnante diante do § 1º, do art. 28 supratranscrito, que determina o prazo para conclusão do procedimento fiscal e a possibilidade de o contribuinte retomar sua espontaneidade, nos termos que destaca.

Assim, diz que é obrigação da autoridade fazendária formalizar o início do procedimento fiscal e cientificar o contribuinte. Compulsando o processo verifica-se que **em nenhum momento foi cientificada acerca do Termo de Início da Fiscalização**, restando clarividente a arbitrariedade e ilegalidade cometida pela autoridade fiscal.

Após outras considerações, inclusive com destaque de ementas de Julgamento deste CONSEF, requer que seja reconhecida a nulidade de todo o procedimento fiscal diante da ausência de ciência da impugnante do Termo de Início da Fiscalização para que pudesse tomar conhecimento do início do procedimento fiscal.

II.3 NULIDADE POR VÍCIO NA FUNDAMENTAÇÃO - RELATO DOS FATOS E DISPOSITIVOS LEGAIS GENÉRICOS - CERCEAMENTO DE DEFESA

Consoante previsto no art. 39, do Dec. nº 7.629/1999, diz que o auto de infração deve indicar precisamente o dispositivo legal infringido relativamente a cada uma das infrações, bem como descrever os fatos de forma clara e precisa.

Em outras palavras, diz que qualquer ato administrativo deve estar devidamente fundamentado na lei, em estrita obediência ao dever da administração pública de observar, dentro outros, o princípio da legalidade e da moralidade, expressamente previsto no art. 37, da Constituição Federal, que destaca.

Diz, também, que, no campo “Enquadramento legal”, há menção aos artigos art. 29 e 31, da Lei 7.014/96 c/c art. 309, §6º do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, os quais trazem disposições totalmente genéricas. Do mesmo modo, diz que a fundamentação da penalidade também é genérica, visto que trata apenas da utilização indevida de crédito fiscal, conforme os termos do art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96.

Assim, diz indagar: quais os fatos e fundamentos que justificam a glosa integral dos créditos a que a Impugnante tem direito por força da legislação? Não se sabe, porquanto o auto de infração é genérico neste ponto, sendo totalmente deficiente quanto a descrição e fundamento legal da infração!

Aduz, então, restar descumprindo o disposto no art. 39, da Dec. nº 7.629/1999, especificadamente o inciso III e V, pois se vê que a autoridade administrativa não descreveu e nem fundamentou “*de forma clara e precisa*” os fatos que deram origem ao auto de infração, embora fosse sua obrigação.

II.4. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - FALTA DE INDICAÇÃO DA ALÍQUOTA E DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO - ILÍQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Não obstante a nulidade do auto por deficiência quanto à fundamentação legal e descrição dos fatos, conforme descrito no tópico anterior, o lançamento também é nulo, tendo em vista a total

ausência de indicação de fundamento legal da alíquota aplicada, bem como diante da incerteza quanto a apuração da base de cálculo.

Isto porque, segundo a sucinta acusação fiscal, a Impugnante teria utilizado crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. Em outros termos, a Impugnante teria crédito fiscal, no entanto, supostamente teria utilizado em valor superior ao permitido.

Diz que, partindo-se da premissa da própria Fiscalização, se supostamente utilizou de “crédito a maior”, por corolário lógico, há crédito que a própria fiscalização entende que a empresa tomou corretamente nos documentos fiscais.

No entanto, o que se depreende dos autos é que a fiscalização glosou quase a totalidade dos créditos apurados dos anos de 2016, 2017 e 2018, sem especificar ou apresentar qualquer justificativa ou respaldo legal para glosa integral dos créditos. Apresenta exemplo na peça de defesa às fls. 32/33 dos autos.

Diz que é sabido que o lançamento pressupõe que todas as informações necessárias sobre o tributo tenham sido apuradas, bem como que o fato gerador da obrigação tributária tenha sido identificado em todos os seus aspectos. Aduz que esta previsão legal decorre do artigo 142 do CTN, que trata da constituição do crédito tributário por lançamento, que destaca.

Registra que é evidente o vício no lançamento, já que a indicação de fundamentação legal do fato gerador e da alíquota aplicada não permite que seja identificado de forma clara e precisa a base de cálculo e a forma de apuração dos créditos. Cita a Súmula nº 1 do CONSEF, bem assim destaca o artigo 142, do CTN, que trata da constituição do crédito tributário por lançamento.

Após destacar ementas de julgamentos deste CONSEF, ao seu sentir, diz que, diante da afronta a RMIT quanto ao critério quantitativo, pela falta de indicação de fundamentação legal do fato gerador e da alíquota aplicada, bem como demonstração clara da forma de apuração do crédito, requer-se que seja anulada a presente autuação, com base no art. 142 do CTN e art. 18 do Dec. nº 7.629/1999.

III. DO MÉRITO – DAS RAZÕES DE INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

III.1 DO DIREITO AOS CRÉDITOS FISCAIS - DA ILEGALIDADE DA GLOSA - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Diz que, segundo consta da descrição da infração, teria utilizado crédito indevido de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. Com isso, a Fiscalização glosou quase a totalidade dos créditos fiscais apurados pela Impugnante e informados nos documentos fiscais.

Esclarece que, em razão da atividade de prestação de serviço de transporte, a maior parte dos créditos fiscais apurados (e glosados pela autoridade fiscal) pela Impugnante relacionam-se a aquisição de insumos como “**óleo diesel lubrificantes e aditivos entre outros**”, os quais são essenciais para o desenvolvimento da atividade da Impugnante de prestação de serviços de transporte da Impugnante.

Portanto, de forma totalmente inadvertida, aduz que a fiscalização glosou tais créditos fiscais, aplicando ainda multa, sem considerar o direito creditório da Impugnante previsto na legislação estadual, bem como em afronta ao princípio da não-cumulatividade aplicado ao ICMS.

Pontua que o registro de entradas de mercadorias na EFD do período fiscalizado, a maior parte dos créditos fiscais glosados pela fiscalização relacionam-se a aquisição de insumos como **óleo diesel lubrificantes e aditivos entre outros**

Sobre o direito creditamento de tais insumos pelas transportadoras, pede para fazer a leitura do art. 309, inc. I, “c” do RICMS/BA:

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:

- a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;
- b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;
- c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte (Grifo acrescido)

Diz que, pautado na legislação, de forma legítima, apurou e aproveitou os créditos do valor do ICMS relativo à entrada de insumos utilizados na prestação de serviço de transporte, intermunicipais e interestadual.

No entanto, aduz que a Fiscalização desconsiderou por completo o direito creditório da Impugnante, e realizou a glosa integral dos créditos de tais aquisições, ao fundamento de que foram apurados em valores superiores aos destacados nas Notas Fiscais.

Após destacar os termos dispostos no art. 155, I, “b”, § 2º, I, da CF; art. 20, da LC 87/96, diz que o direito ao aproveitamento do crédito em vista ao princípio da não-cumulatividade é, portanto, **uma garantia constitucional**, com eficácia plena, isto é, não depende de regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

Isto posto, requer-se seja declarada a insubsistência integral dos autos em epígrafe, e consequentemente o integral cancelamento do lançamento em comento, diante da violação ao princípio da não-cumulatividade previsto o art. 155, I, b, § 2o, I, da CF, bem como do art. 309, do RICMS/BA c/c art. 29 do Lei 7.014/96.

III.2 DO DIREITO AOS CRÉDITOS FISCAIS - VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DA INFORMALIDADE

Diz que, conforme previsão do Dec. nº 7.269/99, que regulamenta o processo administrativo fiscal na Bahia, o Fisco deve sempre buscar a verdade material e observar o princípio do informalismo na condução e instauração do processo, conforme preconiza o art. 2º que destaca.

Assim sendo, diz que cabe a Fiscalização ao instaurar e conduzir o processo administrativo fiscal sempre observar o princípio da verdade material e da informalidade, buscando o modo menos oneroso ao contribuinte.

A obtenção da verdade material que norteia a *Administração pública* é consequência da legalidade tributária e tem natureza constitucional, para cuja estrutura processual é indispensável o princípio inquisitório. Essa finalidade do processo administrativo tributário tem imediatos efeitos nos princípios ou máximas que o estruturam, para assegurar uma efetiva tutela legal, refletida pelos poderes de cognição dos julgadores na delimitação fática do processo e na natureza e limites do objeto do processo.

Após outras considerações, requer que seja declarada a insubsistência integral dos autos em epígrafe, e consequentemente o integral cancelamento do lançamento em comento, em observância ao princípio da verdade material.

IV. DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer que a presente defesa administrativa seja recebida para ao final dar-lhe provimento a fim de:

IV.1 PRELIMINARMENTE

- a) determinar a reunião do presente processo com o auto de infração de nº 2938730014/19-9 com o de nº 2938730013/19-2, a fim de garantir a distribuição e julgamento conjunto deles, nos termos do item III.I
- b) determinar a ilegalidade de todo o procedimento fiscal, diante da ausência de ciência da Impugnante do Termo de Início da Fiscalização para que pudesse tomar conhecimento do início do procedimento fiscal, por desrespeito ao art. 196, do CTN, aos arts 28, I e 29, ambos do Decreto Estadual nº 7.629/1999, nos termos do tópico III.II;

- c) **declarar** a nulidade da infração combatida, uma vez evidente a ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, diante da descrição deficiente e genérica dos fatos e fundamentos legais da suposta infração, nos termos do art. 18, inc. II, IV, “a” do Dec. nº 7.629/1999, nos termos do item III.III;
- d) **declarar** a nulidade do auto de infração, diante da afronta a RMIT quanto ao critério quantitativo, pela falta de indicação de fundamentação legal do fato gerador e da alíquota aplicada, com base no art. 142 e art. 18, inc. II, IV, “a” do Dec. nº 7.629/1999, nos termos do item III, IV;

Superada as preliminares, tendo em vista o princípio da eventualidade, no **MÉRITO** requer-se que seja:

- e) cancelada a glosa de créditos descritos na Infração, vez que insubsistente, diante da afronta ao princípio da não-cumulatividade e da verdade material, tendo em vista a legitimidade da apuração dos créditos, com base no art. 155, I, b, § 2o, I, da CF, bem como do art. 309, do RICMS/BA c/c art. 29 do Lei 7.014/96, nos termos do item IV;

A agente Autuante desenvolve Informação Fiscal às fls. 65/68, que a seguir passo a descrever:

Diz que o auto em epígrafe foi desmembrado do A. I. nº 293873.0013/19-2, tendo em vista que o Sistema de Fiscalização da Sefaz, efetua o desmembramento quando a infração é superior a R\$ 200.000,00.

Com relação ao Termo de início da ação fiscal, vale ressaltar que o contribuinte foi devidamente notificado/intimado através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) em 12.11.2019 - *canal de comunicação entre a SEFAZ e o contribuinte* - que é o local residente no sistema eletrônico de processamento de dados da Secretaria de Estado da Fazenda, onde são postadas e armazenadas correspondências de caráter oficial, dirigidas ao contribuinte. Além disso, foram enviados diversos e-mails, conforme fls. 63 e 64.

Foi solicitado, através do DT-e, de fls. 61 e 62, o **livro termo de Ocorrências**, para fixação do Termo de Início da Fiscalização, como também, através de e- mail, fl.63, no entanto, o mesmo não foi apresentado.

Diz que o dispositivo legal, assim como a descrição da Infração estão descritas no Auto de Infração fls. 1 e 2: Utilização Indevida do Crédito Fiscal em razão do crédito fiscal em valor superior ao destacado na Nota Fiscal - Artigos 29 e 31 da Lei 7.014/96 - C/C art. 309 - parágrafo 6º, do RICMS, publicado pelo Decreto nº. 13.780/2012.

Com relação ao cerceamento de defesa, diz que não procede, conforme pode ser observado na intimação fls. 62 a 64, quando foi solicitado a apresentação das notas fiscais de recuperação de crédito, conforme previsão legal no art. 292, inc. V, parágrafo segundo.

Pontua que no e-mail enviado, fl. 63 e 64 do PAF foi transcrito o referido artigo, explicando o motivo da cobrança, assim como planilhas com números de notas, chave de acesso, emitente, dentre outras informações.

Com relação ao crédito glosado, a irregularidade decorreu do fato da empresa transportadora ter lançado créditos fiscais diretamente das notas de aquisição de combustíveis, lubrificantes e aditivos, com fase de tributação encerrada, sem o destaque do imposto nestes documentos fiscais, para propiciar o aproveitamento pelo destinatário. Diz que a empresa adota o Regime de Conta Corrente Fiscal.

Registra que as exigências estão fundamentadas no art. 309, bem como no artigo 292 do RICMS-BA, conforme a seguir:

Artigo 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”.

Portanto, diz que os créditos de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte, teria direito, desde que utilizados na prestação de serviço de transporte Interestadual e que atendesse ao disposto no art. 292 do RICMS/BA.

Ressaltar que, o mesmo não tem direito ao crédito intermunicipal! Uma vez que, dentro do Estado da Bahia a saída é isenta e com relação ao transporte interestadual teria que atender ao disposto no art. 292 do RICMS/BA, uma vez que conforme EFD não foi utilizado a opção de crédito presumido.

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.*

Diz que a Nota Fiscal 30073, exemplificada pelo autuado, fl. 12 do PAF, demonstra claramente, a falta de destaque da Nota Fiscal. Desta forma, foi solicitado a comprovação da Nota Fiscal de ressarcimento, conforme previsão legal, acima detalhada.

Com relação a forma de apuração do imposto, o mesmo foi feito através das informações prestadas pelo contribuinte através das EFD's, cujos levantamentos foram gravados em CD e entregues ao contribuinte, como também enviados via e-mail aos senhores: Alessandro (contador) e Jhonata (Transpanorama).

Em conclusão diz estar certa de que as alegações da autuada foram devidamente analisadas. Por fim, pede a este colendo Conselho que com base nas justificativas apresentadas, tendo em vista, o anseio da legalidade e da justiça, manter o Auto de Infração 293873.0014/19-9, em tela.

Em respeito ao princípio da verdade material, em pauta suplementar do dia 30/11/2019, a 4ª JJF decidiu converter o presente processo em diligência a agente Fiscal Autuante, para que sejam adotadas as seguintes providências:

- **Item 1: 1ª Providência: Gerar novo CD/Mídia dos papeis de trabalho que dão sustentação autuação e apensar aos autos. Em relação aos papeis de trabalho, pela disposição da acusação, é imprescindível que conste no CD/Mídia o “demonstrativo analítico com o indicativo das**

notas fiscais que o sujeito passivo teria utilizado de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal”, inclusive, acostando aos autos de forma impressa.

- **Item 2: 2ª Providência:** Cientificar o autuado do resultado da diligência, tendo aduzido o novo demonstrativo de débito ou não, isto é, o “demonstrativo analítico com o indicativo das notas fiscais que o sujeito passivo teria utilizado de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal”, reabrindo-se o prazo de defesa. Ademais, solicitar, ainda, do autuado, **para apensar novo CD com os arquivos da peça de defesa original**, bem assim dos arquivos que venha produzir decorrente deste pedido de diligência.
- **Item 3: 3ª Providência:** O defendente apresentando manifestação aos termos da Informação Fiscal, conforme requerido no presente pedido de diligência, o Autuante deve produzir nova Informação Fiscal de forma clara e precisa, na forma do § 6º, do art. 127, do RPAF/BA.

Após cumprido o pedido de diligência, deverá retornar o presente PAF ao CONSEF para instrução, visando o devido julgamento.

Às fls. 75/83 têm Informação Fiscal produzida pela agente Autuante a pedido desta 4ª JJF, que a descrever:

Consigna que, atendendo à solicitação da 4ª JJF, elaborou uma planilha com o título “Livro de Entradas” onde diz ter discriminado nota a nota os créditos devidos e as notas que não tiveram o crédito destacado.

Registra, então que foi feita uma segunda planilha com a “Recomposição do Cálculo do Crédito Indevido”, onde foi discriminado: “Débito Escriturado”, “Crédito Escriturado”, “Crédito Utilizado”, “Crédito Devido” e o “Crédito a Maior”, mês a mês, conforme demonstrado a seguir:

Data da Ocorrência	Débito Total Escriturado	Crédito Escriturado	Crédito Utilizado	Crédito Devido	Crédito Indevido	Saldo Credor Irregular	ICMS a recolher
A	B	C	D	E	F = D-E	G	H
31/03/2016	150.204,36	8.220,78	8.220,78	172,75	8.048,03	-	8.048,03
30/04/2016	161.684,65	76.203,67	76.203,57	1.654,51	74.549,06	-	74.549,06
31/05/2016	170.738,78	104.692,43	104.692,43	2.012,48	102.679,95	-	102.679,95
30/06/2016	179.129,18	83.067,66	83.067,66	1.940,11	81.127,55	-	81.127,55
31/07/2016	166.877,45	80.025,99	80.025,99	657,93	79.368,06	-	79.368,06
30/08/2016	164.571,26	70.800,59	70.800,59	940,33	69.860,26	-	69.860,26
30/09/2016	164.506,48	66.118,55	66.118,55	1.102,68	65.015,87	-	65.015,87
31/10/2016	160.602,42	68.697,10	68.697,10	330,88	68.366,22	-	68.366,22
30/11/2016	164.452,95	59.571,04	59.571,04	769,65	58.801,39	-	58.801,39
31/12/2016	161.265,88	64.191,58	64.191,58	981,69	63.209,89	-	63.209,89
31/01/2017	181.167,10	62.452,54	62.452,54	993,23	61.459,31	-	61.459,31
28/02/2017	164.162,82	43.341,10	43.341,10	639,31	42.701,79	-	42.701,79
31/03/2017	159.330,19	72.287,54	72.287,54	1.318,55	70.968,99	-	70.968,99
30/04/2017	164.592,50	55.998,89	55.998,89	877,98	55.120,91	-	55.120,91
31/05/2017	158.687,28	113.105,97	113.105,97	1.595,88	111.510,09	-	111.510,09
30/06/2017	164.408,52	66.496,01	66.496,01	833,58	65.662,43	-	65.662,43
31/07/2017	165.373,43	70.037,58	70.037,58	775,30	69.262,28	-	69.262,28
30/08/2017	163.942,44	99.359,59	99.359,59	1.400,62	97.958,97	-	97.958,97
30/09/2017	163.063,55	97.054,80	97.054,80	975,57	96.079,23	-	96.079,23
31/10/2017	146.855,56	102.858,98	102.858,98	981,67	101.877,31	-	101.877,31
30/11/2017	157.126,03	157.286,74	157.126,03	2.380,18	154.745,85	160,71	154.745,85
31/12/2017	300.179,93	212.256,69	212.256,69	2.439,26	209.817,43	-	209.817,43
31/01/2018	159.324,42	139.254,35	139.254,35	1.076,95	138.177,40	-	138.177,40
28/02/2018	83.783,21	70.006,15	70.006,15	126,62	69.879,53	-	69.879,53
31/03/2018	102.824,29	78.743,98	78.743,98	194,59	78.549,39	-	78.549,39
30/04/2018	88.020,90	82.094,82	82.094,82	469,42	81.625,40	-	81.625,40
31/05/2018	84.559,66	91.314,51	84.559,66	22.084,74	62.474,92	6.754,85	62.474,92
30/06/2018	69.376,86	81.979,11	69.376,86	2.038,03	67.338,83	12.602,25	67.338,83
31/07/2018	100.111,36	127.891,10	100.111,36	4.255,32	95.856,04	27.779,74	95.856,04
30/08/2018	198.928,37	119.337,76	119.337,76	3.152,75	116.185,01	-	116.185,01
30/09/2018	193.532,86	126.266,64	126.266,64	1.835,22	124.431,42	-	124.431,42
31/10/2018	66.168,97	154.371,65	66.168,97	4.872,49	61.296,48	88.202,68	61.296,48
30/11/2018	59.328,66	113.914,80	59.328,66	263,74	59.064,92	54.586,14	59.064,92
31/12/2018	63.739,37	135.022,15	63.739,37	687,54	63.051,83	71.282,78	63.051,83
TOTAL	5.002.621,69	3.154.322,84	2.892.953,59	66.831,55	2.826.122,04	214.071,6	2.826.122,04

Em seguida traz aos autos às fls. 76/81 um arrazoado de constituição do lançamento, conforme

cada mês de ocorrência dos fatos, nos termos a seguir destacado, a título de exemplo.

- Em 03/2016, diz que o crédito escriturado/utilizado foi de R\$ 8.220,78, no entanto, como tinha direito ao crédito destacado em algumas notas no valor de R\$ 172,75, conforme discriminado na planilha com o título na aba “*Livro de Entradas/Notas Fiscais*”, o valor foi reduzido para R\$ 8.048,03.
- Em 04/2016, o crédito escriturado/utilizado foi de R\$ 76.203,67, no entanto, considerando o direito ao crédito destacado em algumas notas no valor de R\$ 1.654,51, conforme discriminado na planilha com o título na aba “*Livro de Entradas/Notas Fiscais*”, o valor foi reduzido para R\$ 74.549,06.

Após repetir tais argumentos para os demais meses de ocorrência do Auto de Infração, em tela, diz que o crédito glosado, decorreu do fato da empresa transportadora ter lançado créditos fiscais diretamente das notas de aquisição de “***combustíveis, lubrificantes e aditivos***”, com fase de tributação encerrada, sem o destaque do imposto nestes documentos fiscais, para propiciar o aproveitamento pelo destinatário, cabendo ao emitente estornar os débitos fiscais no final de cada período de apuração, conforme previsão legal, abaixo descritas. A empresa adota o Regime de Conta Corrente Fisco.

Mais uma vez, repete que a exigência está fundamenta no art. 309, bem como no artigo 292 do RICMS/BA, que destaca. Em seguida diz manter a autuação, agora, no valor remanescente de R\$ 2.826.122,04, conforme o demonstrativo acima destacado associado aos relatórios de fls. 84/123, que fazem parte integrante do CD/Mídia de fl. 124.

Às fls. 128/140 vê-se Manifestação à Informação Fiscal de fls. 75/83 produzida pela agente Autuante a pedido desta 4ª JJF.

Compulsando, então, as considerações trazidas pelo Contribuinte Autuado na manifestação à informação fiscal, têm-se uma repetição de todo o arrazoado da peça de defesa de fls. 21/41-A dos autos.

Os membros desta 4ª JJF, na sessão suplementar realizada em 31 de agosto de 2021, a pedido deste Relator Julgador, deliberaram pela conversão do processo em diligência para que o agente Fiscal Autuante ou Fiscal estranho ao feito lotado na Inspeção de origem adote as seguintes providências:

- **Item 1: 1ª Providência:** Relacione em planilha distinta todas as notas fiscais de entradas referente aos créditos tomados de ICMS, objeto do Auto de Infração em tela, sendo uma planilha compostas dos créditos relativos a “*combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos*” (art. 309, inciso I, “c”, do RICMS/BA) e uma outra planilha composta dos créditos relativos a outros itens.
1.1 todas as duas planilhas devem trazer a informação do “ano”, “mês”, “data”, “nº da nota fiscal”, “UF”, “item de produto”, “crédito destacado”, “crédito lançado” e “crédito lançado a maior”.
- **Item 2: 2ª Providência:** Havendo mercadorias sujeitas ao regime de substituição, cujo imposto houvera sido recolhido anteriormente, **e que por isso a nota fiscal encontra-se sem o destaque o ICMS**, calcule o valor do crédito a que o sujeito passivo faz jus, multiplicando a alíquota interna da Unidade da Federação de origem do documento fiscal, conforme o caso, pelo valor do produto informado em cada documento fiscal, caso o contribuinte, de fato, não tenha adotado as providências estabelecidas no art. 292 § 2º do RICMS/BA.
- **Item 3: 3ª Providência:** Em seguida efetue o comparativo do valor encontrado nos itens anteriores com o lançado na Escrituração Fiscal Digital, calculando, ao final, o valor remanescente do crédito fiscal lançado a maior, totalizando mês a mês, pelo contribuinte, se for o caso.

- **Item 4: 4ª Providência:** Cientificar o autuado do resultado da diligência, tendo aduzido o novo demonstrativo de débito ou não, isto é, o “*demonstrativo analítico com o indicativo das notas fiscais remanescentes que o sujeito passivo teria utilizado crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal*”, **concedendo 30 (trinta) dias para se manifestar, querendo.**
- **Item 5: 5ª Providência:** O defendente apresentando manifestação aos termos da Informação Fiscal, conforme requerido no presente pedido de diligência, o Autuante deve produzir nova Informação Fiscal de forma clara e precisa, na forma do § 6º, do art. 127, do RPAF/BA.

Após cumprido o pedido de diligência, deverá retornar o presente PAF ao CONSEF para instrução, visando o devido julgamento.

Às fls. 187/190 têm Informação Fiscal produzida pela agente Autuante em atendimento ao 2º Pedido de Diligência desta 4ª JJF, de fls. 182/183 dos autos.

Após descrever os pedidos da 4ª JJF, diz que as solicitações foram devidamente atendidas, conforme planilhas acostadas em CD/Mídia. Pontua que algumas diferenças nos totais dos créditos mês a mês, devem-se a descontos concedidos em notas fiscais e que o contribuinte não levou em consideração no momento em que calculou o crédito, como por exemplo, NF 28202 de 11/2016, fl.193 do PAF, como também, a utilização do crédito de notas fiscais vindas de outro Estado, conforme EFD lançadas com código 2653, NF 2738 de 28/06/2016, fl.194 do PAF.

Registra que o crédito indevido levantado de “*combustíveis e lubrificantes*” totalizaram R\$ 3.095.286,13, superior ao constante neste auto, em razão do desmembramento feito no momento da lavratura.

Destaca que o contribuinte foi intimado a apresentar as notas fiscais de recuperação de crédito, no entanto não atendeu a intimação, assim como, não foi apresentado na defesa. Ressalta que, a utilização dos créditos fiscais, por parte de empresa transportadora tem regramento específico no art. 292 §1º, V, c/c o 2º do RICMS 2012.

Registra que este é o entendimento dominante no CONSEF, exarado no acórdão JJF nº 0067-05/19 de 11/07/2019 de lavra do Sr. Relator Vladimir Miranda Morgado, o qual diz amoldar perfeitamente na situação jurídica objeto deste auto de infração.

Em seguida destaca trecho do citado voto no corpo da Informação Fiscal, conforme se pode observar às fls. 188 a 189 dos autos.

Diante de tudo que foi exposto, diz observar que a “*utilização de créditos fiscais em aquisições de combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias*” destinadas a empresas de transportes, com fase encerrada de tributação, é condicionada.

Complementa dizendo que 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.

Desta forma, conforme planilha anexa, diz acatar parcialmente os argumentos da defesa, considerando os créditos devidos no valor de R\$ 24.164,75, referente aos créditos destacados nas Notas Fiscais, acrescidos dos valores relativos a anulação da prestação de Serviços de Transportes no valor de R\$ 34.871,95 que totalizam R\$ 59.036,70.

Ressalta que, os valores dos créditos indevidos foram desmembramentos no momento da lavratura do auto, conforme fl. 14 do PAF e refeitos considerando os valores destacados nas Notas fiscais, assim como, os créditos relativos à Anulação dos Serviços de Transporte, conforme, fl. 192 do PAF.

Às fls. 201/209 vê-se manifestação do sujeito passivo à Informação Fiscal de fls. 187/190 desenvolvida pela agente Autuante, a pedido desta 4ª JJF, e como tal repete os argumentos já expostos na peça de defesa de fls. 22/41-A, bem assim na manifestação de fls. 128/140.

À fl. 150 versos, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. João Paulo Batista Câmara, OAB/PR nº 55.789, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO VENCIDO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, consoante os levantamentos/demonstrativos acostados às fls. 14/16 dos autos, bem assim os corrigidos e impressos às fls. 84/123 em sede de diligência fiscal a pedido desta 4ª JJF, em que considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do mesmo diploma legal, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.

Não obstante tal constatação, verifico, de forma pontual, que o Contribuinte Autuado argui a nulidade do lançamento amparado na disposição do art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por ausência do Termo de Início da Fiscalização, bem assim pelo enquadramento legal da autuação trazer disposições totalmente genéricas, ao seu entender, em desobediência ao dever da administração pública de observar, dentre outros, o princípio da legalidade e da moralidade, expressamente previsto no art. 37, da Constituição Federal.

Assim, indaga: quais os fatos e fundamentos que justificam a glosa integral dos créditos que tem direito por força da legislação? Diz não saber, vez que o auto de infração é genérico neste ponto, sendo totalmente deficiente quanto à descrição e fundamento legal da infração!

Não é o que vejo dos autos. Como bem destacou a agente Fiscal Autuante, em sede de Informação Fiscal, com relação ao Termo de Início da ação fiscal, vale ressaltar que o contribuinte foi devidamente notificado/intimado através do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, em 12.11.2019, para apresentação de *Livros e Documentos e/ou Prestação de Informação* – o que supera a ausência do termo de início na forma arguida, em total sincronia com o disposto no artigo 26 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sobre enquadramento legal da autuação trazer disposições totalmente genéricas, também, como bem destacou a agente Fiscal Autuante, não procede, pois, os dispositivos infringidos e a descrição dos fatos estão claramente posto na autuação. Trata-se de glosa de crédito fiscal de ICMS apropriado da na escrita fiscal, conforme os termos do art. 309, § 6º, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. Tendo sido solicitado a apresentação das notas fiscais de recuperação de crédito, conforme previsão legal no artigo 292, inciso V, § 2º, do mesmo diploma legal, não apresentou qualquer documentação.

Por se tratar de uso indevido de crédito fiscal decorrente de operações relacionadas a aquisições de combustíveis e lubrificantes destinados a empresa de serviço de transporte, o enquadramento legal da autuação além de se respaldar no art. 309, § 6º do RICMS/2012, respaldou-se assertivamente nos arts. 29 e 31 da Lei nº 7.014/96 que tratam da utilização de crédito fiscal, que assim se apresentam:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

Art. 31 da Lei nº 7.014/96: Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do

imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Também traz como argumento de nulidade de que, partindo-se da premissa da própria Fiscalização, se supostamente utilizou de “*crédito a maior*”, por corolário lógico, há crédito que a própria Fiscalização entende que a empresa tomou corretamente nos documentos fiscais.

No entanto, o que se depreende dos autos é que a fiscalização glosou quase a totalidade dos créditos apurados dos anos de 2016, 2017 e 2018, sem especificar ou apresentar qualquer justificativa ou respaldo legal para glosa integral dos créditos. Apresenta exemplo na peça de defesa às fls. 32/33 dos autos.

Diz que é sabido que o lançamento pressupõe que todas as informações necessárias sobre o tributo tenham sido apuradas, bem como que o fato gerador da obrigação tributária tenha sido identificado em todos os seus aspectos. Aduz que esta previsão legal decorre do artigo 142 do CTN, que trata da constituição do crédito tributário por lançamento, que destaca.

Nesse aspecto, há de se destacar o disposto §1º, do art. 18 do RPAF, onde diz que eventuais omissões contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

É o que os membros da 4ª JF, a pedido deste Relator Julgador, assim procedeu ao decidir por encaminhar o presente PAF, por duas vezes, em diligência a agente Fiscal Autuante, para que fosse adotada algumas providências, com ciência do defendente, que exerceu o seu direito de manifestação com plenitude.

Afastadas, portanto, as arguições de nulidades, passo então a arguição de mérito do Auto de Infração, em tela.

No mérito, o Auto de Infração, em tela, lavrado em 11/12/2019, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária INFAZ CENTRO NORTE, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 505360/19, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) por ter deixado utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, relativo aos anos de 2016, 2017 e 2018, conforme demonstrativo à fls. 84/123 dos autos, reconstituído em sede de Diligência Fiscal a pedido dos membros da 4ª JF, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 124. Lançado ICMS no valor de R\$ 2.892.953,69, com enquadramento nos artigos 29 e 31 da Lei 7.014/96, c/c art. 309, §6º, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Têm-se que a irregularidade decorreu do fato da empresa transportadora autuada, a *Transpanorama Transportes Ltda.*, CNPJ 01.937.440/0006-47, ter lançado créditos fiscais diretamente das notas de aquisição de combustíveis, neste momento da cadeia produção/consumo, com fase de tributação encerrada, não obstante os documentos fiscais, objeto da autuação, não exibirem o destaque do imposto ou exibirem destaque a menos, ou mesmo na sua integralidade, para propiciar o aproveitamento pelo destinatário, cabendo ao emitente estornar os débitos fiscais no final de cada período de apuração.

Em primeiro plano a exigência está fundamentada no § 6º, do art. 309 do RICMS-BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 nos termos abaixo descrito:

“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).

Esta é a regra geral prevista na legislação baiana de regência, de modo a condicionar o uso do crédito fiscal ao adquirente do bem/mercadoria/serviço, qual seja, o destaque do imposto, pelo remetente, no documento fiscal, ou, quando ausente, emissão de nota fiscal complementar, portanto, uma obrigação atribuída ao remetente da mercadoria.

Todavia, para as operações que envolvem combustíveis, quando se faz anteriormente à substituição tributária e não há mais débitos de imposto a destacar no documento de saída, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia prevê medidas diferentes da regra geral enunciada anteriormente, conforme a seguir: 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 entendimento é extraído dos comandos inseridos no art. 292, § 1º, V, c/c o § 2º, I e II, do RICMS-BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, 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).

De arguição de mérito traz o sujeito passivo, mandamentos constitucionais contidos no inciso II, do § 2º do art. 155, da CF/88, combinado com a redação reproduzida pelo art. 20 da LC 87/96, que em regra dispõe sobre a forma de compensação do imposto ICMS.

O fato é que **o aproveitamento do crédito só será possível**, não vindo a aquisição com destaque do tributo, em relação a algumas operações específicas estabelecidas pelo fisco baiano, **quando o destinatário expedir nota fiscal para poder compensar com os débitos resultantes das operações subsequentes**, no caso em tela, dos serviços de transporte.

Tal formalidade se expressa de fundamental importância para se autorizar o uso do crédito. É o que se interpreta da leitura do disposto no art. 292, § 2º, I e II, do RICMS-BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, acima destacado. Que assim não procedeu o sujeito passivo em relação aos documentos fiscais, objeto da autuação, que não exibiram o destaque do imposto.

Vê-se de arguição de mérito, quanto ao volume de crédito glosado pela Fiscalização, apenas o destaque em relação à NF 300073, emitida em 01/07/2017, de CFOP 1.653 “*Compra de Combustível ou Lubrificante por Consumidor ou Usuário Final*” de que a fiscalização glosou o crédito tomado de ICMS-ST no valor R\$ 2.212,20, quando o documento fiscal apontava um valor de ICMS ST retido de R\$ 2.686,00, o que não ensejaria tal glosa, pois tomara um crédito a menor que o informado na nota fiscal.

Sobre tal nota fiscal nº 300073, cabe destacar que este Relator Julgador, analisando o demonstrativo de constituição do lançamento fiscal, mais especificamente a planilha “*Crédito Devido e Notas sem Direito a Crédito*”, que faz parte do CD/Mídia de fl.124, reconstituída a pedido dos membros da 4ª JJF, em sede de Diligência Fiscal, não há qualquer glosa de crédito relacionado a citada nota fiscal.

Neste contexto, não obstante o defendente não assinalar qualquer outra discussão pontual no volume de crédito glosado pela Fiscalização, este Relator Julgador tomou a iniciativa de analisar a planilha “*Crédito Devido e Notas sem Direito a Crédito*”, a tornar incontroversa esta questão atinente à liquidação dos valores glosados, conforme a seguir.

Pois bem! Sobre o levantamento fiscal vê-se que a agente Fiscal Autuante levantou os valores tomado a crédito de imposto (ICMS) pelo defendente na Escrituração Fiscal Digital - EFD, decorrente de aquisições efetuadas pelo Contribuinte Autuado no período fiscalizado, comparou com os documentos fiscais (“*nota fiscal de entrada*”) extraídos do repositório nacional de nota fiscal eletrônica constante da base de dados da SEFAZ-BA, então identificando que o valor apropriado de crédito fiscal de ICMS, pelo defendente, fora maior que o destacado na nota fiscal, efetuou a glosa do crédito superior ao destacado no documento fiscal.

Vejamos alguns 3(três) exemplos específicos extraídos do levantamento fiscal constantes da “*Planilha Notas Fiscais com Crédito Devido/Credito a Maior*” de fls. 86 a 123, que dá fundamentação ao demonstrativo de débito “*Recomposição dos Valores Devidos Mês a Mês*” de fls. 84/85 dos autos, relativo ao saldo remanescente do volume de créditos glosados de R\$ 2.826.126,04, do Auto de Infração, em tela, após o pedido de Diligência Fiscal dos membros desta 4ª JJF.

• ANO 2016: NF86243

Repositório Nacional NF-e

NF-86243, DT EMISSÃO-28/03/2016 13:39:10-03:00, EMITENTE-SOBRAL E FILHOS COM DE COMB LTDA - PSG1, UF-BA, VLR TOTAL NF-13.662,43, ICMS-8,82, ICMS-ST-0,00

Escrituração Fiscal Digital –EFD

EFD: REGISTRO – C100 – ENTRADA: Valor do ICMS – R\$ 1.639,49

Levantamento Fiscal - “Planilha Notas Fiscais com Crédito Devido/Credito a Maior” de fls. 86 a 123

LRE: ICMS LANÇADO: 1.639,49 – CRÉDITO ICMS NF:8,82 =ICMS LAÇADO A MAIOR=1.630,67

• ANO 2017: NF268438

Repositório Nacional NF-e

NF-268438, DT EMISSÃO-11/01/2017 05:26:00-03:00, EMITENTE-LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETROLEO LTDA., UF-BA, VLR TOTAL NF-13.690,00, ICMS-0,00, ICMS-ST-0,00

Escrituração Fiscal Digital –EFD

EFD: REGISTRO – C100 – ENTRADA: Valor do ICMS – R\$ 1.642,80

Levantamento Fiscal - “Planilha Notas Fiscais com Crédito Devido/Credito a Maior” de fls. 86 a 123

LRE: ICMS LANÇADO: 1.642,80 – CRÉDITO ICMS NF:0,00 =ICMS LAÇADO A MAIOR=1.642,80

• ANO 2018: NF278255

Repositório Nacional NF-e

NF-278255, DT EMISSÃO-24/12/2018 08:58:00-03:00, EMITENTE-LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETROLEO LTDA., UF-BA, VLR TOTAL NF-15.135,00, ICMS-0,00, ICMS_ST-0,00

Escrituração Fiscal Digital –EFD

EFD: REGISTRO – C100 – ENTRADA: Valor do ICMS – R\$ 2.724,30

Levantamento Fiscal - “Planilha Notas Fiscais com Crédito Devido/Crédito a Maior” de fls. 86 a 123

LRE: ICMS LANÇADO: 2.724,30 – CRÉDITO ICMS NF:0,00 =ICMS LAÇADO A MAIOR=2.724,30

Neste contexto, vejo restar corretos valores apontados pela auditora como ICMS lançado a maior na planilha corrigida de “*Crédito Devido e Notas sem Direito a Crédito*” de fls. 86/123, e transportados para o demonstrativo de débito da autuação denominado “*Recomposição dos Valores Devidos Mês a Mês*” de fls. 84/85, perfazendo o montante de R\$ R\$ 2.826.126,04 denominado crédito fiscal de ICMS apropriado em valor superior ao destacado no documento fiscal.

Em conclusão, voto pela manutenção da glosa do crédito fiscal, objeto da autuação, não no valor de R\$ 2.892.953,69, mas sim no valor corrigido pela agente Fiscal, no valor de R\$ 2.826.126,04, constante do o demonstrativo de débito da autuação denominado “*Recomposição dos Valores Devidos Mês a Mês*” de fls. 84/85, em sede de Diligência Fiscal, restando subsistente parcialmente a autuação.

Quanto ao pedido do defendente da reunião dos processos de nº 2938730014/19-9 (crédito indevido de ICMS) e o de nº 2938730013/19-2 (saldo credor não estornado decorrente de crédito indevido de ICMS) por serem conexos, para serem relatados pelo mesmo julgador, não vejo qualquer objeção, porém há de se destacar que o não atendimento pela Secretaria deste Conselho de Fazenda, não é motivo de nulidade, vez que não há obrigatoriedade de tal procedimento na legislação.

Aliás, não obstante a não exigência de atendimento a tal pedido pela Secretaria deste Conselho Fiscal, assim mesmo, designou este Relator Julgador para os dois processos, cujo o processo de nº 2938730013/19-2 (saldo credor não estornado decorrente de crédito indevido de ICMS) está pautado para julgamento na sessão do dia 07.07.22, desta própria 4ª JJF.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE / VENCEDOR

Peço a devida vênia para, respeitosamente, divergir do entendimento no tocante a questão de mérito consignada pelo I. Relator em seu voto relacionado ao presente PAF.

A acusação que versa nos presentes autos está posta nos seguintes termos, à luz do constante no relatório da lavra do eminente Relator: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is), relativo aos anos de 2016, 2017 e 2018, conforme demonstrativo à fl. 14 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 17. Lançado ICMS no valor de R\$ 2.892.953,69, com enquadramento nos artigos 29 e 31 da Lei 7.014/96, c/c art. 309, §6º, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96*”.

Em primeiro lugar vejo que a acusação se refere **a utilização de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal**. Isto significa que a acusação não foi efetuada no sentido de que não é devida a utilização do crédito fiscal, portanto, à luz do que consta na acusação, o direito ao crédito é permitido, porém, neste caso, de acordo com a acusação, o que ocorreu foi utilização em valor superior ao permitido, apesar disto não ter sido demonstrado à época do lançamento, ou seja, qual o valor teria o autuado direito de se creditar e quanto foi creditado em valor superior, por cada documento fiscal.

Considerando que esta é uma questão que poderia ter sido tratada em sede de preliminar, e, como

estas foram ultrapassadas, inclusive com realização de diligência fiscal, foco meus argumentos no tocante ao mérito da autuação.

No presente caso, a autuação envolve uma empresa que exerce a atividade de “transporte rodoviário de carga em geral, intermunicipal, interestadual e internacional, transporte rodoviário de produtos perigosos; agenciamento de carga, exceto para o transporte marítimo; depósito de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis”, e, de acordo com o que consta dos autos, apura o imposto com base na sua conta corrente fiscal, isto é, escrituração dos documentos fiscais que indicam os valores dos créditos e dos débitos pertinentes às operações que realiza.

Neste sentido, não se discute nestes autos se o autuado, na condição de empresa de transportes de cargas, possui ou não direito a utilização dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de combustíveis, lubrificantes e afins, empregados como insumos em seus veículos de transporte. Portanto, esta é uma questão que não está em discussão e não há qualquer dúvida quanto a este direito. O que aqui se discute é a forma como tais créditos fiscais foram utilizados pelo autuado, já que, também não existe dúvida ou qualquer questionamento por parte da autuante de que o imposto não fora antecipado anteriormente pelo sujeito passivo substituto, posto que, repito, isto não foi levantado ou aventado pela acusação, voltando a lembrar que a acusação foi de **crédito utilizado a mais do que o permitido**.

É certo que a legislação tributária vigente, em especial o RICMS/BA, em seu art. 292, § 1º, V, c/c o § 2º, I e II, do RICMS-BA, estabelece:

“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” (grifos acrescidos).

À luz do quanto acima exposto, vejo que, no presente caso, o emitente das notas fiscais de aquisições pelo autuado, segundo consta no relatório acima, não destacou o imposto pago anteriormente por substituição, para efeito de aproveitamento do crédito, não estando explícito que esta situação ocorreu em todas as notas fiscais que deram causa à autuação, tampouco o autuado, pelo fato do remetente das mercadorias ter emitido o documento fiscal em desacordo com o constante no § 1º do acima citado artigo, tenha emitido nota fiscal de entrada para efeito de recuperação do crédito.

O que depreendo do constante no § 2º acima transcrito, é que o destinatário poderá utilizar o

crédito, entretanto estabelece as condições procedimentais, as quais, por serem de caráter acessório, não impede que o crédito seja utilizado, mas, ao meu ver, impõe o descumprimento de obrigação acessória, a qual deixou de ser atendida pelo autuado, razão pela qual deveria ter sido somente penalizado com a multa prevista pela legislação.

Isto posto, por não restar caracterizado que houve, por parte do autuado, **utilização de crédito fiscal a maior**, conforme consta da autuação, e, também, que houve descumprimento de obrigação principal em função da utilização dos referidos créditos fiscais, mas, apenas configurado descumprimento de obrigação acessória, já que o crédito fiscal é legítimo, pois não há prova em contrário nos autos a este respeito, voto pela improcedência do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **293873.0014/19-9**, lavrado contra **TRANSPANORAMA TRANSPORTES LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / VOTO VENCEDOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR / VOTO VENCIDO

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA