

A. I. N° - 293873.0013/19-2
AUTUADO - TRANSPANORAMA TRANSPORTES LTDA.
AUTUANTE - RITA DE CASSIA BITTENCOURT NERI
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/08/2022

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0149-04/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. EMPRESA TRANSPORTADORA. USO INDEVIDO DE CRÉDITOS FISCAIS EM AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS COM FASE ENCERRADA DE TRIBUTAÇÃO. MANUTENÇÃO DE SALDO CREDOR. MULTA. A inobservância do contribuinte adquirente das mercadorias em emitir notas fiscais de entrada de recuperação de créditos fiscais, consoante ordena a legislação nos termos do art. 292, § 2º, incisos I e II, do RICMS-BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, implica em descumprimento de dever instrumental imprescindível ao uso de créditos fiscais. Todavia ao se cobrar a glosa do crédito indevido em outro Auto de Infração, não há que se falar em manutenção de crédito fiscal indevido em outro Auto de Infração. Não havendo saldo credor indevido a ser estornado, a cobrança de multa pela manutenção do crédito torna-se indevida. Também restou demonstrado nos autos que a cobrança da multa deste processo decorre de outro processo julgado improcedente. Infração insubsistente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 11/12/2019, exige o valor de R\$ 156.821,49, inerente aos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativo às fls. 14/13 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 15, em razão da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 01 – 01.05.26: Manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS nos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativo às fls. 14/13 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 15. Lançado multa de R\$ 156.821,49, corresponde a 60% (sessenta por cento) sobre o valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, com enquadramento legal no art. 27, § 3º, da Lei 7.014/96, c/c art. 310 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresenta suas razões de defesa às fls. 20/41, 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 11/2017 a 12/2018, totalizando o crédito tributário no valor de **R\$ 152.821,49**, sob os seguintes argumentos (fls.1).

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

Aduz que a Autuação aponta como infringidos o 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**, decorrente de crédito fiscal tido como indevido.

Diz que a referida autuação tem correlação e origem a Autuação de nº 2938730014/19- 9, que abarca o mesmo período fiscalizado, no qual se aponta a seguinte infração:

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

Na autuação de nº 2938730014/19-9 aponta-se 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 a 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, totalizando o crédito tributário o valor de **R\$ 2.892.953,69** (dois milhões oitocentos e noventa e dois mil, novecentos e cinquenta e três reais e sessenta e nove centavos), já considerando juros e multa.

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 correlação com o Auto de Infração nº 293873.0014/19-9, lavrado só o fundamento da 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.

Diz que o auto de infração de nº 2938730014/19-9 (crédito indevido de ICMS) e o presente de nº 2938730013/19-2 (saldo credor não estornado decorrente de crédito indevido de ICMS) são conexos, sendo, este último, consequência daquele 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 contraditórios 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 (Dec. Estadual nº 7.629/1999).

Pontua deficiência de instrução processual na qual se evidencia a inexistência de ciência do contribuinte quanto ao Termo de Início da Fiscalização é suficiente para eivar todo o procedimento fiscal de nulidade insanável, 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 observar que o relato da infração é deveras sucinto, e se resume ao fundamento de que a empresa realizou *"a manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido"*.

Portanto, não se tem esclarecido qual a infração cometida pela Impugnante, seja pela análise da legislação apontada no auto, ou ainda pela descrição da suposta infração, em total descompasso

com art. 39, inc. III e V, do Dec. nº 7.629/1999 anteriormente citado.

Após outras considerações, requer que seja dado provimento a presente impugnação para que se declare 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.

III. DO MÉRITO – DAS RAZOES DE INSUBSISTENCIA DO LANÇAMENTO.

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

Segundo consta de descrição sucinta da infração, a Impugnante teria mantido saldo credor, não estornado, de crédito indevido de ICMS, tendo a fiscalização aplicado multa de 60% sobre o saldo credor não estornado.

Diz que, consoante já mencionado, a presente autuação tem correlação com o Auto de Infração de nº 2938730014/19-9, no qual a mesma Autoridade Fiscal alegou que a Impugnante teria utilizado crédito indevido de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais no mesmo período. Com isso, a Fiscalização glosou quase a totalidade dos créditos fiscais apurados pela Impugnante.

No entanto, para o fim de demonstrar a inexistência de saldo credor indevidamente não estornado, cabe esclarecer que, ao contrário do que alega a fiscalização, não houve a apuração de crédito indevida, e por consequência, não há saldo credor indevidamente não estornado.

Esclarece que, em razão da atividade de prestação de serviço de transporte, a maior parte dos créditos fiscais apurados (e glosados pela autoridade fiscal) 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.

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.

III.3 DA INSUBSISTÊNCIA DA MULTA - CARÁTER CONFISCATÓRIO - PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Diz que o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal consagra o Princípio do Não-Confisco, que destaca.

Registra que não se trata de um princípio específico dirigido apenas a um ente federativo, sendo aplicável a todos os entes federativos da República, a saber, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Trata-se de princípio dirigido ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar a fim de garantir ao contribuinte limites para a ação estatal e impedir o livre-arbítrio do administrador na instituição e aplicação de tributos e multas, devendo o poder de tributar ser compatível com o direito de propriedade.

Consigna que o STF já se manifestou inúmeras vezes pela inconstitucionalidade da exigência de multa em valor deveras elevado, por considerar confisco, vedado pelo art. 150, IV, da CF/88. Ao julgar a ADI 551-1/RJ, o Ministro Ilmar Galvão esclarece que a inconstitucionalidade incide também sobre multas e não apenas a tributos em si, nos termos que destaca.

Após outras considerações, diz que cumpre ressaltar que a multa aplicada a Impugnante possui nítido caráter confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal e pacífico entendimento firmado pelo STF e demais tribunais pátrios, já que se trata a presente autuação de aplicação de multa de 60% sobre saldo credor de ICMS, não estornado, decorrente de crédito fiscal supostamente indevido.

Diz que é inequívoco que a multa de R\$ 152.821,49 (cento e cinquenta e dois mil, oitocentos e vinte e um reais e quarenta e nove centavos) é deveras abusiva, inexistente qualquer prejuízo ao erário, pelo não estorno do crédito.

Isto posto, requer-se o cancelamento da Multa, ante o caráter confiscatório da penalidade pelo não estorno de saldo credor tido com indevido, com fundamento no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

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, a fim de garantir a distribuição e julgamento conjunto deles, nos termos do item **III.I**
- b) alternativamente ao item a), determinar a suspensão do presente processo até o julgamento do auto de infração de nº 2938730014/19-9, nos termos do item **III.I**;
- c) declarar 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, e aos arts 28, I, e 29, ambos do Decreto Estadual nº 7.629/1999, nos termos do tópico **III.II**;
- d) 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**;

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

- e) cancelada a penalidade aplicada, vez que insubsistente, diante da afronta ao princípio da não-cumulatividade e da verdade material, tendo em vista a legitimidade da apuração dos créditos que deram origem ao saldo credor, 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.I** e **IV. II**;
- f) cancelada a penalidade aplicada, vez que insubsistente, ante o caráter confiscatório, com fundamento no art. 150, inciso IV, da CF, nos termos do item **IV.III**.

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 293873.0014/19- , 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 DT-e (Domicilio 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, fl. 58 e 59 do PAF. Além disso, foram enviados diversos e-mails, conforme fls.60 a 61, solicitando documentos, assim como, explicando o motivo da autuação.

Foi solicitado, através do DTE, de fls. 58 e 59, o **livro termo de Ocorrências**, para fixação do Termo de Início da Fiscalização, como também, através de e- mail, fl.60, 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 nas

intimações fls. 59 a 61, 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. 61 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. Desta forma, a autuada escriturou o crédito total indevido, no entanto, utilizou naquele mês parte do valor e o excedente lançou como saldo credor para o período seguinte.

Registra que as exigências estão fundamentadas no art. 27, parágrafo 3º da Lei 7104/96 C/C art. 310, do RICMS-BA.

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

VIII - em relação ao serviço de transporte de mercadoria cujo imposto da mercadoria já tenha sido pago por antecipação tributária;

Diz, portanto, 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.

Vale 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.

Registra que o autuado deixou de emitir NF de ressarcimento, conforme previsão legal no artigo 292 do RICMS/BA.

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 íneo 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.

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 nº 293873.0013/19-2, em tela.

À fl. 66, verso, 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. Emanuel Resende Gonçalves, OAB/SP nº 409.728, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

Preliminarmente 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 a 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 – DT-e, 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 multa sobre a manutenção de crédito fiscal de ICMS não estornado decorrente de apropriação indevida na escrita fiscal, conforme os termos do art. 309, § 6º, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, 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, o Contribuinte Autuado não apresentou qualquer documentação.

Por se tratar de manutenção de crédito fiscal de ICMS não estornado decorrente de apropriação indevida na escrita fiscal respaldou-se assertivamente, a Fiscalização, no artigo 27, § 3º, da Lei 7.014/96 e não nos arts. 29 e 31 da Lei nº 7.014/96, como equivocadamente aduz o sujeito passivo na sua manifestação de nulidade.

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 multa pela manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS nos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativo às fls. 14/13 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 15. Lançado multa de R\$ 156.821,49, corresponde a 60% (sessenta por cento) sobre o valor do crédito fiscal, que não importou em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, com enquadramento legal da autuação nos art. 27, § 3º, da Lei 7.014/96, c/c art. 310 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

De pronto vejo restar razão o pedido do Contribuinte Autuado da reunião, para julgamento deste Auto de Infração, a decisão do julgamento do Auto de Infração nº 293873.0014/19-9 decorrente da apropriação de crédito indevido de ICMS na escrita fiscal, por serem conexos.

Consigna, o defendente, que, conforme exposto na síntese fática, o presente processo tem correlação com o Auto de Infração nº 293873.0014/19-9, lavrado sob o fundamento da 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 auto de infração de nº 2938730014/19-9 (crédito indevido de ICMS) e o presente de nº 2938730013/19-2 (multa sobre a manutenção do saldo credor não estornado decorrente de crédito indevido de ICMS) são conexos, sendo, este último, consequência do primeiro auto, de modo que, uma vez reconhecida a nulidade deste primeiro 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.

Pois bem! O auto de infração de nº 2938730014/19-9 que trata de utilização indevida crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, relativo aos anos de 2016, 2017 e 2018, 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, fora objeto de relatoria deste mesmo julgador da 4ª JF, na sessão do dia 06.07.22, e teve como decisão de piso, não unanime, a improcedência da autuação.

Neste contexto, cabe aqui discorrer, em síntese, os fundamentos sustentados por este Relator Julgador no voto vencido do auto de infração de nº 2938730013/19-2 na sessão de julgamento do dia 06.07.22. É o que passo a discorrer.

Têm-se que a irregularidade apontada no auto de infração de nº 2938730013/19-2 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, 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).

Neste sentido, como exarado, no corpo do voto deste Relator Julgador, 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 ou exibiram a menos.**

Na extensão da interpretação das duas prerrogativas do uso do crédito do imposto (ICMS), por obrigações acessórias, não satisfeitas, este Relator Julgador manifestou pela procedência da autuação, o que fora vencido na decisão final, pelo demais membros, ao entenderem que, não obstante as condições do parágrafo § 6º, do art. 309 do RICMS-BA, publicado pelo Decreto nº

13.780/2012, bem assim do art. 292, § 1º, V, c/c o § 2º, I e II, do mesmo diploma legal, não invalida o direito ao uso do crédito das operações em lide.

Pois bem! Manifestando especificamente em relação ao Auto de Infração de nº 2938730013/19-2, em tela, que trata de **a exigência de multa pela manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS nos anos de 2017 e 2018**, relativo a alguns dos créditos glosados, objeto do Auto de Infração de nº 2938730014/19-9, **relativo aos meses em que a empresa autuada escriturou o crédito indevido, e que, no entanto, utilizou parte deste valor e o excedente lançou como saldo para o período seguinte**, onde a agente Fiscal Autuante, aplicou a multa de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do crédito fiscal transportado para o mês seguinte, amparado na disposição do art. 42, inc. VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, com enquadramento legal da autuação nos art. 27, § 3º, da Lei 7.014/96, c/c art. 310 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, **não vejo como se sustentar tal autuação**, seja em função da decisão de piso do Auto de Infração de nº 2938730014/19-9, que julgou improcedente a autuação em decisão não unânime, ou seja, pela decisão deste Julgador Relator que manteve a autuação por descumprimento das obrigações acessórias dado as condições não satisfeitas do parágrafo § 6º, do art. 309 do RICMS-BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, nem tampouco do art. 292, § 1º, V, c/c o § 2º, I e II, do mesmo diploma legal.

Em relação a decisão de piso do Auto de Infração de nº 2938730014/19-9, que julgou improcedente a autuação, em decisão não unânime, não há discussão a ser levantada, pois o crédito constituído no presente lançamento fiscal, através do Auto de Infração de nº 2938730013/19-2, decorre daquele auto, que não há mais lide a ser discutida.

Também, em relação decisão deste Julgador Relator que manteve a autuação por descumprimento das obrigações acessórias dado as condições não satisfeitas do parágrafo § 6º, do art. 309 do RICMS-BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, nem tampouco do art. 292, § 1º, V, c/c o § 2º, I e II deste mesmo diploma legal, também não se sustenta a autuação, pois ao se cobrar a diferença do crédito do imposto (ICMS) lançado na escrita fiscal do defendente em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, não há que se falar em crédito fiscal indevido. Portanto, não haveria saldo credor indevido a ser estornado, o que não ensejaria a cobrança de multa.

Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **293873.0013/19-2**, lavrado contra **TRANSPANORAMA TRANSPORTES LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA