

**PROCESSO** - A. I. N° 293873.0014/19-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - TRANSPANORAMA TRANSPORTES S.A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4º JJF nº 0148-04/22- VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/04/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0110-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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, I e II do RICMS/12. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou pela Improcedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/12/2019, em razão da seguinte irregularidade:

**Infração 01 – 01.02.40:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de março a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017 e 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.892.953,69, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

A 4ª JJF decidiu pela Improcedência do Auto de Infração, em decisão não unânime, mediante o Acórdão nº 0148-04/22-VD (fls. 260 a 276), com base nos votos a seguir transcritos:

**“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/Midia 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 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” (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-SOBRA L E FILHOS COM DE COMB LTDA - PSGI, 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
--------------------------------------------------------------

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

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
--------------------------------------------------------------

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

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
--------------------------------------------------------------

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

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 JF.

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

#### **VOTO DIVERGENTE / VENCEDOR**

Peço a devida vênica 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.”*

A 1ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Em sessão de julgamento, por unanimidade, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal resolveu remeter o presente processo em DILIGÊNCIA à INFAZ CENTRO NORTE, para que a Autuante, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, verificasse qual o valor do crédito fiscal mensal escriturado indevidamente, independente das formalidades não cumpridas, considerando a proporção entre as prestações não tributadas e o valor total das prestações, e elaborasse demonstrativo mensal dos valores indevidos (fl. 246).

A Autuante efetuou a Diligência solicitada (fls. 300 a 303), onde inicialmente esclareceu que na autuação há duas situações que se auto completam face a escrituração totalizada dos créditos no livro Registro de Apuração do ICMS:

**Situação 1:** créditos registrados e utilizados pelo Autuado oriundos de aquisições de combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transportes tanto na Bahia quanto em outros Estados, cujas notas fiscais contém crédito fiscal destacado, assim o contribuinte faz jus ao mesmo, porém os apropriou “a maior” por motivo que não realizou a proporcionalidade das prestações tributadas.

**Situação 2:** créditos registrados “a maior”, quando em aquisições de combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transportes oriundo do Estado da Bahia, cujas notas fiscais de aquisição não tem destaque de imposto, isto é, o crédito é “zero”, porém o Autuado “presumiu” valores, os registrou e utilizou no livro Registro de Apuração conjuntamente com os



da primeira situação.

Para esta última situação, invocou trecho do Acórdão CJF nº 0050-12/21-VD.

Apresentou demonstrativo mensal relativo ao percentual de saídas tributadas em relação ao total das saídas, bem como dos créditos fiscais escriturados na EFD das notas fiscais com e sem destaque do ICMS, respectivamente nos valores de R\$ 24.164,75 e R\$ 3.095.286,13.

O Autuado apresentou manifestação (fls. 308 a 322), na qual, após um breve relato dos fatos, aduziu que a Diligência não foi cumprida de forma satisfatória, tendo sido reproduzidos os fundamentos utilizados na 1ª Instância, quando foi demandada Diligência semelhante em que não foi apontada nenhuma evidência de aproveitamento de crédito fiscal a maior.

Afirmou que os demonstrativos apresentados são imprestáveis porque foi omitido qualquer detalhamento que viabilize uma compreensão completa dos valores mencionados, deixando de indicar a origem precisa desses valores, a localização dos documentos pertinentes dentro do processo e a evidência incontestável que ateste o creditamento indevido e em excesso, bem como não explicou o motivo do seu demonstrativo divergir do apresentado na Diligência anterior (fls. 75 a 83), assim como do citado na Decisão de piso.

Ressaltou que a suposta “recomposição” efetuada pela Autuante, cujo demonstrativo apresentou, foi capaz de demonstrar que não houve apropriação indevida de créditos fiscais, mas o mero descumprimento de uma obrigação acessória.

Reiterou que foram acostados aos autos os registros de entrada de mercadorias na EFD no período fiscalizado, onde se verifica que a maior parte dos créditos fiscais glosados se relacionam com a aquisição de insumos, como óleo diesel, lubrificantes e aditivos, entre outros.

Acostou novamente parte da Nota Fiscal nº 3.000.731, emitida em 01/07/2017, quando foi indicado que o valor do ICMS-ST retido era R\$ 2.686,00, mas só foi tomado o crédito fiscal no valor de R\$ 2.212,00, ou seja, em valor menor do que o informado no documento fiscal.

Insistiu na pertinência do direito ao crédito fiscal de tais insumos, conforme a redação do Art. 309, I, “c” do RICMS/12, e do Art. 29 da Lei nº 7.014/96, arguindo a necessária prevalência da verdade material, tendo em vista o princípio da não-cumulatividade, insculpido no Art. 155, I, “b” e § 2º, I da CF/88.

Reivindicou a insubsistência integral da Diligência efetuada e a preservação da Decisão recorrida, mantendo a improcedência do Auto de Infração.

Foi protocolada outra via da mesma manifestação (fls. 331 a 345).

A Autuante disse ter certeza de que foram atendidas as solicitações desta 2ª CJF, baseadas nas informações fiscais, com as devidas correções de valores.

Registro a presença do advogado do Autuado, que efetuou a sustentação oral, Sr. Raul Lorrán Locateli (OAB/PR nº 107.501).

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa, em razão da falta de recolhimento do ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

Verifico que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor corrigido de R\$ 5.437.826,01, conforme extrato (fl. 278), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Constato que a desoneração perpetrada decorreu do entendimento não unânime de que o crédito fiscal era legítimo, não tendo sido caracterizada a utilização de crédito fiscal a maior, mas apenas

o descumprimento de obrigação acessória.

Inicialmente, é necessário destacar que, se a Decisão recorrida teve este entendimento, deveria ter aplicado o disposto no Art. 157 do RPAF/99, transcrito abaixo, ou, pelo menos, ter justificado a não aplicação da multa cabível pelo descumprimento da obrigação acessória.

*“Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.”*

Os procedimentos previstos para a utilização do crédito fiscal na aquisição de insumos que foram objeto de substituição tributária em operação anterior estão previstos no Art. 292, § 1º, V, c/c o § 2º, I e II do RICMS/12, *in verbis*:

*“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.” (grifo nosso)*

Portanto, tratando-se de empresa transportadora, a utilização do crédito fiscal em aquisições de combustíveis com fase encerrada de tributação é condicionada à emissão de notas fiscais de entrada de recuperação de créditos fiscais e a sua inobservância implica em desatendimento de dever instrumental imprescindível ao uso de créditos fiscais.

Observo ainda que a regra geral constante no Art. 309, § 6º do RICMS/12, reforça a existência de condição para a utilização do crédito fiscal, conforme se depreende da sua leitura:

*“§ 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”.” (grifo nosso)*

Portanto, resta claro que a legislação baiana exige que o aproveitamento do crédito só seja possível mediante o atendimento das regras previstas nos dispositivos regulamentares acima mencionados.

Saliento ainda que semelhante matéria já foi objeto de julgamento neste CONSEF, mediante o Acórdão JJF nº 0067-05/19, mantido pelo Acórdão CJF nº 0100-12/21-VD, que julgou procedente a ação fiscal que se assemelha a esta, onde foi considerado o seguinte excerto:

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



*acautelatórias. Logo, para ser autorizado o uso dos créditos fiscais não destacados em documentos fiscais, hipótese em que emperraria, em princípio, o seu aproveitamento, é exigido do contribuinte que atenda determinados requisitos. Enquanto assim não proceder, não “poderá o destinatário utilizar o crédito” (sic.), para se valer da expressão adotada pelo próprio legislador.”*

Acompanho o entendimento acima esposado, que refuta o argumento do Autuado e do Voto Vencedor da Decisão recorrida de que a utilização do crédito sem cumprir o requisito imposto pela legislação seria apenas o descumprimento de uma obrigação acessória.

No tocante à alegação de equívoco nos valores da autuação, após os esclarecimentos trazidos na Diligência solicitada por esta 2ª CJF, não restaram dúvidas quanto ao seu acerto, após a Diligência demandada pela 4ª JJF, conforme texto abaixo:

*“Situação 01: São os créditos registrados e utilizados pelo Autuado oriundos de aquisições de combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transportes tanto na Bahia quanto em outros estados da federação cujas notas fiscais contém **crédito fiscal destacado**, assim o contribuinte faz jus ao mesmo, porém os apropriou “a maior” por motivo que não realizou a proporcionalidade das prestações tributadas que proporcionam direito ao crédito.*

*Situação 02: São os créditos registrados “a maior”, quando em aquisições de combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transportes oriundo do Estado da Bahia, cujas **notas fiscais de aquisição não tem destaque de imposto**, isto é, o crédito é “zero”, porém o contribuinte “presumiu” valores, os registrou e utilizou no Livro de Apuração conjuntamente com os da primeira situação.”*

Realmente há um equívoco nos valores constantes do segundo demonstrativo, mas que não altera o meu entendimento a respeito dos valores corretos.

Foi lançado no Auto de Infração o valor equivocadamente de R\$ 2.892.953,69, que se referia a todos os créditos utilizados na EFD, tendo a Autuante, por ocasião da Diligência, excluído o valor de R\$ 66.831,55, correspondente aos valores que estavam de acordo com os documentos fiscais, daí a redução do valor do Auto de Infração para R\$ 2.826.122,04, conforme explicitado no Voto Vencido da Decisão recorrida.

Todos estes valores constam do CD anexado (fl. 124), tanto em planilha sintética quanto analítica, relacionando todas as notas fiscais que fizeram parte do levantamento, não sendo imprestável a Diligência, como afirmou o Autuado.

Entendo importante explicar que este Auto de Infração não abrange os valores relativos ao Auto de Infração lavrado para exigir multa pela falta de estorno do crédito fiscal escriturado a maior, o qual se refere a valores em que não houve repercussão no pagamento do imposto.

O valor total escriturado foi R\$ 3.154.322,84, com a escrituração correta no valor de R\$ 66.831,55, e a escrituração indevida no valor de R\$ 3.087.491,19, correspondente à diferença, sendo que foi exigido ICMS e multa para os valores em que houve recolhimento a menor do imposto, objeto deste Auto de Infração (R\$ 2.826.122,04), e somente a multa para os valores que não importaram em falta de recolhimento do imposto, conforme o outro Auto de Infração (R\$ 156.821,49, igual a 60% de R\$ 261.369,15).

Portanto, em consonância com a jurisprudência deste CONSEF, em especial os Acórdãos CJF nº 0050-12/21-VD e 0100-12/21-VD, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração no valor de R\$ 2.826.122,04, conforme demonstrado a seguir:

Data da Ocorrência	ICMS Devido
31/03/2016	8.048,03
30/04/2016	74.549,06
31/05/2016	102.679,95
30/06/2016	81.127,55
31/07/2016	79.368,06
30/08/2016	69.860,26
30/09/2016	65.015,87
31/10/2016	68.366,22
30/11/2016	58.801,39

31/12/2016	63.209,89
31/01/2017	61.459,31
28/02/2017	42.701,79
31/03/2017	70.968,99
30/04/2017	55.120,91
31/05/2017	111.510,09
30/06/2017	65.662,43
31/07/2017	69.262,28
30/08/2017	97.958,97
30/09/2017	96.079,23
31/10/2017	101.877,31
30/11/2017	154.745,85
31/12/2017	209.817,43
31/01/2018	138.177,40
28/02/2018	69.879,53
31/03/2018	78.549,39
30/04/2018	81.625,40
31/05/2018	62.474,92
30/06/2018	67.338,83
31/07/2018	95.856,04
30/08/2018	116.185,01
30/09/2018	124.431,42
31/10/2018	61.296,48
30/11/2018	59.064,92
31/12/2018	63.051,83
<b>Valor Total</b>	<b>2.826.122,04</b>

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293873.0014/19-9, lavrado contra **TRANSPANORAMA TRANSPORTES S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.826.122,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS