

PROCESSO - A. I. N° 293873.0014/19-9
RECORRENTE - TRANSPANORAMA TRANSPORTES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2ª CJF nº 0110-12/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/08/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0284-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. INEXISTÊNCIA. Constitui requisito para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração que a Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, desde que verse sobre matéria de fato ou de direito arguidos e não apreciados na impugnação e nas fases anteriores do julgamento. Restou comprovado nos autos que a matéria de fato e os fundamentos de direitos foram apreciados na decisão da primeira e segunda instância, que reformou a decisão de mérito da primeira instância relativa o Recurso de Ofício. Notas fiscais juntadas ao Pedido comprovam o direito de parte do crédito fiscal que não foi deduzido no julgamento que deu provimento ao Recurso de Ofício. Reformada a Decisão recorrida. Pedido **CONHECIDO** e **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão da 2ª CJF (Acórdão CJF nº 0110-12/24-VD) que deu Provimento Parcial ao Recurso de Ofício interposto contra a Decisão proferida no Acórdão JJF nº 0148-04/22-VD, julgado Improcedente o Auto de Infração lavrado em 11/12/2019 acusando cometimento da seguinte infração:

***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.*

Na Decisão objeto do Pedido de Reconsideração (fls. 362/371), foi sintetizado na ementa:

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.

No Pedido de Reconsideração formulado pelo advogado Marcio Rodrigo Frizio OAB/PR 33.150, OAB/SP 356.107, OAB/RN 20.425-A e OAB/ES 38.409 (fls. 258/262), o sujeito passivo ressalta que a fiscalização acusou a empresa de utilizar créditos fiscais referente a documentação fiscal que não tinha destaque de ICMS, sem emitir notas fiscais complementares para aproveitamento dos créditos.

A empresa apresentou impugnação, que foi julgada procedente na decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF N° 0148-04/22-VD), fundamentando que a ausência de destaque do ICMS nas notas fiscais implicou em descumprimento de obrigação acessória.

Interposto Recurso de Ofício a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0110-12/24-VD modificou a decisão, considerando como requisito a emissão de notas fiscais para a recuperação

de créditos.

Ressalta a tempestividade do Pedido de Reconsideração nos termos do art. 171 do RPAF/BA.

No MÉRITO, transcreve os artigos 29 e 31 da Lei nº 7.014/1996 e art. 309, § 6º do RICMS/BA que trata do crédito fiscal e compensação com o débito, e se o imposto não tiver sido destacado no documento fiscal para efeito de utilização fica condicionado a emissão de documento fiscal complementar com indicação do crédito passível de aproveitamento.

Transcreve parte do texto contido na decisão de Primeira Instância que manifestou entendimento de que pela análise da legislação tributária, não houve descumprimento de obrigação principal que afetasse o montante do crédito fiscal passível de aproveitamento e sim de um instituto formal capaz de regularizar a situação dos créditos fiscais que caracteriza obrigação acessória.

Ressalta que no voto vencedor da decisão de Primeira Instância restou demonstrado que *“unicamente, a ausência de emissão da documentação complementar”*, conforme resultado de diligência de que os créditos escriturados *“reside na ausência de documentação complementar disciplinada pela legislação”*, considerou os créditos fiscais passíveis de aproveitamento e impropriedade a infração.

Frisa que em situação diametralmente oposta no provimento do Recurso de Ofício, foi manifestado entendimento de que a ausência de emissão de notas fiscais com objetivo de promover a recuperação dos créditos fiscais do ICMS, implicou em *“inexistência de créditos”*, aplicando a restrição prevista no art. 309, § 6º do RICMS/BA.

Discorre sobre as obrigações tributárias definidas no art. 113 do CTN, em que a obrigação principal refere-se ao pagamento do tributo, enquanto a acessória diz respeito a formalidades que facilitam a arrecadação, cuja discussão na situação presente refere-se a obrigação de emitir notas fiscais complementares, que implica descumprimento de obrigações acessórias e pode resultar em penalidades, mas não afeta a validade do crédito tributário.

Neste contexto, transcreve o art. 155, § 2º, I da Constituição Federal (competência), art. 19 da LC 87/1996 (não cumulatividade do ICMS), discorre sobre os aspectos da incidência do ICMS, requisitos formais, jurisprudência do STJ que reconhece o direito ao creditamento de ICMS, mesmo na ausência de cumprimento de obrigações acessórias.

Argumenta que é uma empresa de transporte, utilizou créditos de ICMS provenientes da aquisição de combustíveis e lubrificantes, conforme a legislação vigente e que o descumprimento previsto no art. 309, § 6º do RICMS/BA é puramente acessório, o que não invalida o aproveitamento dos créditos fiscais, incorrendo em multa disciplinada no art. 27, § 3º da Lei nº 7.014/1996.

Ressalta que apresentou notas fiscais que comprovam o destaque do ICMS recolhido, contradizendo a alegação da fiscalização, conforme quadro de fl. 392 que relaciona as Notas Fiscais de nºs 30.073, 85.505, 30.200, 8.315, 25.714 e de fl. 394 que relaciona as Notas Fiscais de nºs 122.062, 63.340, 97.542 e 36.597, reproduzindo o campo dos dados adicionais que foi indicado o valor do ICMS retido, que demonstra que os créditos foram apropriados corretamente.

Transcreve às fls. 396 a 398 ementas dos Acórdãos CJF nº 0334-11/20-VD, JJF nº 0047-03/20-VD e CJF nº 0261-11/20-VD e parte do conteúdo dos votos para reforçar o seu posicionamento de que o crédito fiscal pode ser aproveitado.

Conclui requerendo o cancelamento do auto de infração e subsidiariamente que seja determinado a realização de diligência fiscal para verificar a documentação, se necessário.

A conselheira Maria Auxiliadora Gomes Ruiz declarou impedimento no julgamento do PAF devido participação da decisão de piso.

Registrada a presença do advogado Dr. Arthur Tomitan Rechter na sessão videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

VOTO

No que se refere a Pedido de Reconsideração interposto contra a decisão proferida por uma das Câmaras do CONSEF, observo que o art. 169, I, “d” do RPAF/BA, estabelece que:

Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

[...]

d) pedido de reconsideração da decisão da Câmara que tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;

Constata-se, que na situação presente, o Pedido de Reconsideração adequa-se à norma, tendo em vista que o Auto de Infração foi julgado improcedente na decisão de Primeira Instância (JJF Nº 0148-04/18) e no Recurso de Ofício foi reformado no mérito a decisão da Primeira Instância de Improcedente para Procedente em Parte (CJF Nº 0110-12/24-VD).

Neste contexto dou CONHECIMENTO ao Pedido de Reconsideração.

Inicialmente quanto ao pedido de que seja realizado diligência fiscal para analisar os documentos fiscais juntados ao processo, observo que conforme disposto no art. 147, I do RPAF/BA, fica indeferido, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, que será feita quando da apreciação do mérito.

MÉRITO. No Pedido de Reconsideração interposto, o sujeito passivo alegou que:

A) A decisão de Primeira Instância manifestou entendimento de que ocorreu descumprimento de obrigação acessória e que no provimento do Recurso de Ofício foi manifestado que houve descumprimento de obrigação principal, que não se coaduna com a legislação tributária.

B) Que não foi considerado o ICMS retido destacado em notas fiscais.

No que se refere a primeira alegação (A), observo que a decisão proferida em Primeira Instância (JJF nº 0148-04/22-VD), não foi unânime (fls. 260/273) quanto ao entendimento de que houve descumprimento de obrigação acessória.

Já na decisão unânime (CJF nº 0110-12/24-VD) que deu provimento parcial ao Recurso de Ofício (fls. 362/371), foi apreciado que os procedimentos previstos para a utilização do crédito fiscal na aquisição de insumos que foram objeto de substituição tributária em operação anterior são 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)

Fundamentou que em se tratando 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.

Observou que a regra geral prevista 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)

Concluiu que a legislação baiana exige que o aproveitamento do crédito só seja possível mediante o atendimento das regras previstas nos dispositivos regulamentares mencionados, entendimento manifestado em decisões proferidas pelo CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0050-12/21-VD e 0100-12/21-VD.

Observo que conforme ressalvado no Pedido de Reconsideração, o art. 113 do CTN estabelece:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Neste contexto, aplicando-se a situação em questão, conforme disposto no art. 292, § 1º do RICMS/BA, o contribuinte substituído, que comercializar mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado (no caso, combustível), **deve emitir documento fiscal**, sem destaque do imposto, indicando que o ICMS foi pago por substituição tributária (Ajuste SINIEF 4/93), podendo “*conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário*” mediante critérios estabelecidos para a base de cálculo e alíquota aplicável, cujo débito correspondente pode ser estornado no final do mês, cujo inciso V, prevê que se aplica as operações com combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, para emprego em prestações de serviços tributadas pelo ICMS (grifo nosso).

Por sua vez o § 2º prevê que, não sendo destacado o imposto no documento fiscal, o destinatário pode utilizar o crédito nas aquisições efetuadas no Estado, mediante **emissão de nota fiscal** para este fim, (Recuperação de crédito), indicando a nota fiscal de aquisição da mercadoria, e **calcular** o valor do crédito a ser utilizado, aplicando a alíquota vigente para as operações internas, não podendo ter base de cálculo superior ao preço de mercado das mercadorias (grifo nosso).

Já o § 6º, do art. 309 do RICMS-BA, prevê que quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou 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 (grifo nosso).

Por tudo que foi exposto, todas estas prestações positivas previstas na legislação tributária para atender o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, não foram observadas, que pôr consequência, converte-se em obrigação principal nos termos do § 3º, do art. 113 do CTN.

No tocante ao argumento (B) de que notas fiscais juntadas com o Pedido de Reconsideração foi indicado no campo dos dados adicionais o valor do ICMS retido, que não foi considerado no

julgamento proferido na segunda instância do CONSEF observo que:

- i) No demonstrativo original (sintético de fl. 14 – analítico na mídia de fl. 17) foram relacionadas as notas fiscais com indicação do CRÉDITO INDEVIDO ESCRITURADO e CRÉDITO INDEVIDO UTILIZADO totalizando R\$ 2.892.953,69;
- ii) Na informação fiscal prestada a autuante indicou por mês (fls. 76 a 81) o valor de notas fiscais que “**tinha direito ao crédito**” e valor remanescente indicado nas fls. 86 a 123, na qual relacionou “**Cred. Sim**” por nota fiscal totalizando R\$ 66.831,65 que foi acolhido no Acórdão CJF nº 0110-12/24-VD (fls. 362/371) e implicou na redução do valor exigido para R\$ 2.826.122,04 do Recurso de Ofício provido parcialmente (grifo nosso).

Diante da solicitação de análise das notas fiscais mediante realização de diligência fiscal, observo que conforme apreciado anteriormente (art. 147, I do RPAF/BA), considerando que se trata de Pedido de Reconsideração, celeridade no julgamento do processo e poucas notas fiscais apresentadas (n^{os} 30.073, 85.505, 30.200, 8.315, 25.714, 122.062, 64.340, 97.542 e 36.597), reconheço que assiste razão ao recorrente de que as notas fiscais juntadas às fls. 401 a 409, relativas as aquisições de combustíveis e lubrificantes contém o destaque do ICMS, indicado nas informações complementares pelos estabelecimentos vendedores de combustíveis, o que possibilita o aproveitamento do crédito fiscal pelo estabelecimento autuado (destinatário) na condição de empresa prestadora de serviço de transporte, nos termos do art. 292, § 1º, V do RICMS/BA.

Pelo exposto, tomo como base o demonstrativo refeito pela autuante (gravado na mídia de fl. 124) e promovo a exclusão dos valores do ICMS destacados nas notas fiscais apresentadas:

Data da Ocorrência	Data de Vencimento	Crédito Ind. Autuado	Dilig. Fl. 124 Créd. Devido	Jul-2ª CJF Cred. Indevido	Dedução Nota fiscal	Valor Deduzido	Julgado Pedido de Reconsideração
31/03/2016	25/04/2016	8.220,78	172,75	8.048,03		-	8.048,03
30/04/2016	31/05/2016	76.203,57	1.654,51	74.549,06		-	74.549,06
31/05/2016	30/06/2016	104.692,43	2.012,48	102.679,95		-	102.679,95
30/06/2016	31/07/2016	83.067,66	1.940,11	81.127,55		-	81.127,55
31/07/2016	30/08/2016	80.025,99	657,93	79.368,06		-	79.368,06
30/08/2016	30/09/2016	70.800,59	940,33	69.860,26		-	69.860,26
30/09/2016	31/10/2016	66.118,55	1.102,68	65.015,87		-	65.015,87
31/10/2016	30/11/2016	68.697,10	330,88	68.366,22		-	68.366,22
30/11/2016	31/12/2016	59.571,04	769,65	58.801,39		-	58.801,39
31/12/2016	31/01/2017	64.191,58	981,69	63.209,89		-	63.209,89
31/01/2017	28/02/2017	62.452,54	993,23	61.459,31	30.073	2.212,20	59.247,11
28/02/2017	31/03/2017	43.341,10	639,31	42.701,79		-	42.701,79
31/03/2017	30/04/2017	72.287,54	1.318,55	70.968,99		-	70.968,99
30/04/2017	31/05/2017	55.998,89	877,98	55.120,91		-	55.120,91
31/05/2017	30/06/2017	113.105,97	1.595,88	111.510,09		-	111.510,09
					85.505	432,72	
					30.200	4.424,40	
					8.315	2.219,37	
					25.714	161,16	
30/06/2017	31/07/2017	66.496,01	833,58	65.662,43		7.237,65	58.424,78
31/07/2017	30/08/2017	70.037,58	775,30	69.262,28		-	69.262,28
30/08/2017	30/09/2017	99.359,59	1.400,62	97.958,97		-	97.958,97
30/09/2017	31/10/2017	97.054,80	975,57	96.079,23		-	96.079,23
31/10/2017	30/11/2017	102.858,98	981,67	101.877,31		-	101.877,31
30/11/2017	31/12/2017	157.126,03	2.380,18	154.745,85		-	154.745,85
31/12/2017	31/01/2018	212.256,69	2.439,26	209.817,43		-	209.817,43
					122.062	107,51	
					64.340	509,80	
					97.542	467,72	
					36.597	364,58	
31/01/2018	28/02/2018	139.254,35	1.076,95	138.177,40		1.449,61	136.727,79
28/02/2018	31/03/2018	70.006,15	126,62	69.879,53		-	69.879,53
31/03/2018	30/04/2018	78.743,98	194,59	78.549,39		-	78.549,39
30/04/2018	31/05/2018	82.094,82	469,42	81.625,40		-	81.625,40
31/05/2018	30/06/2018	84.559,66	22.084,74	62.474,92		-	62.474,92
30/06/2018	31/07/2018	69.376,86	2.038,03	67.338,83		-	67.338,83
31/07/2018	30/08/2018	100.111,36	4.255,32	95.856,04		-	95.856,04
30/08/2018	30/09/2018	119.337,76	3.152,75	116.185,01		-	116.185,01
30/09/2018	31/10/2018	126.266,64	1.835,22	124.431,42		-	124.431,42

31/10/2018	30/11/2018	66.168,97	4.872,49	61.296,48		-	61.296,48
30/11/2018	31/12/2018	59.328,66	263,74	59.064,92		-	59.064,92
31/12/2018	31/01/2019	63.739,37	687,54	63.051,83		-	63.051,83
Total		2.892.953,59	66.831,55	2.826.122,04		10.899,46	2.815.222,58

Assim sendo, voto pelo CONHECIMENTO e PROVIMENTO PARCIAL do Pedido de Reconsideração, com redução do débito de R\$ 2.826.122,04 para R\$ 2.815.222,58.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER** e **PROVER PARCIALMENTE** o Pedido de Reconsideração apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293873.0014/19-9**, lavrado contra **TRANSPANORAMA TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.815.222,58** 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, 28 de julho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS